

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy a mezinárodních standardů
účetního výkaznictví

Long-term Assets from the Perspective of Czech Legislation and International
Financial Reporting Standards

Student: Bc. Lenka Štefelová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Do jedné vložit originál, do druhé a třetí ofocenou kopii.

Prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně.

Uvedla jsem všechny literární prameny a publikace, ze kterých jsem čerpala.

V Ostravě dne 9. července 2010

Bc. Lenka Štefelová

Obsah:

1	Úvod	1
2	Dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy.....	3
2.1	<i>Předpisy upravující problematiku dlouhodobého majetku.....</i>	<i>3</i>
2.2	<i>Vymezení dlouhodobého majetku</i>	<i>4</i>
2.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek	4
2.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	5
2.3	<i>Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku</i>	<i>7</i>
2.3.1	Ocenění pořizovací cenou	7
2.3.2	Ocenění vlastními náklady	7
2.3.3	Ocenění reprodukční pořizovací cenou	8
2.4	<i>Pořízení dlouhodobého majetku</i>	<i>8</i>
2.5	<i>Odpisování dlouhodobého hmotného majetku.....</i>	<i>9</i>
2.5.1	Účetní odpisy	9
2.5.1.1	Komponentní odpisování	10
2.5.1.2	Zbytková hodnota	12
2.5.2	Daňové odpisy.....	13
2.5.2.1	Daňové odpisy hmotného majetku.....	14
2.5.2.2	Daňové odpisy nehmotného majetku.....	15
2.5.2.3	Mimořádné odpisy	16
2.6	<i>Technické zhodnocení dlouhodobého majetku</i>	<i>16</i>
2.6.1.1	Technické zhodnocení drobného majetku.....	17
2.6.1.2	Technické zhodnocení nehmotného majetku	18
2.6.1.3	Technické zhodnocení najatého majetku	18
2.7	<i>Leasing dlouhodobého majetku.....</i>	<i>18</i>
2.7.1	Provozní leasing	19
2.7.2	Finanční leasing	19
2.7.2.1	Finanční leasing s pravidelnými splátkami.....	20
2.7.2.2	Finanční leasing s nepravidelnými splátkami	20
2.7.2.3	Finanční leasing s mimořádnou nebo první navýšenou splátkou.....	21
2.7.2.4	Finanční leasing s úhradou záloh.....	21
2.7.2.5	Účtování zálohy na nájemné.....	21
2.7.2.6	Účtování zálohy na kupní cenu.....	22
2.7.2.7	Řádné ukončení finančního leasingu: bezúplatný převod.....	22
2.7.2.8	Předčasně ukončený leasing	22
2.7.2.9	Postoupení předmětu leasingu	22
2.8	<i>Vyřazení dlouhodobého majetku</i>	<i>23</i>
3	Dlouhodobý majetek z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví	24
3.1	<i>Harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví ve světě</i>	<i>24</i>
3.2	<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....</i>	<i>27</i>
3.2.1	Shrnutí dosavadního vývoje	27
3.2.1.1	Orgány instituce vydávající mezinárodní standardy v letech 1973-2000	27
3.2.1.2	Orgány instituce vydávající mezinárodní standardy po roce 2000	27
3.2.2	Tvorba standardů.....	29

3.3	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	31
3.3.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	31
3.3.1.1	Charakteristika	31
3.3.1.2	Vykazování dlouhodobých hmotných aktiv k užívání	32
3.3.1.3	Oceňování v momentě pořízení	34
3.3.1.4	Ocenění v průběhu držení aktiva	36
3.3.1.5	Odpisy	37
3.3.1.6	Zveřejnění a odúčtování	41
3.3.2	IAS 17 – Leasingy	42
3.3.2.1	Charakteristika	42
3.3.2.2	Finanční leasing	43
3.3.2.3	Operativní leasing	45
3.3.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	47
3.3.3.1	Charakteristika	47
3.3.3.2	Oceňování	48
3.3.3.3	Vykázání a zveřejnění	48
3.4	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	49
3.4.1	IAS 38 – Nehmotná aktiva	49
3.4.1.1	Oceňování k rozvahovému dni	50
3.4.1.2	Odpisování	50
3.4.1.3	Odúčtování	50
3.4.1.4	Zveřejnění	51
3.4.1.5	Výkum a vývoj	52
4	Porovnání vymezení dlouhodobého hmotného majetku v českém a mezinárodním pojetí	53
4.1	IAS 16	53
4.1.1	Náhradní díly	53
4.1.2	Komponentní odpisování	53
4.1.3	Náklady spojené s odstraněním aktiva a s uvedením místa do původního stavu	53
4.1.4	Generální prohlídky	54
4.1.5	Přecenění na reálnou hodnotu	54
4.1.6	Zbytková hodnota	54
4.1.7	Snížení hodnoty	54
4.2	IAS 17	54
4.2.1	Klasifikace leasingových smluv	55
4.2.2	Pojetí finančního leasingu	55
4.2.3	Finanční leasing z pohledu pronajímatele	55
4.2.4	Finanční leasing z pohledu nájemce	56
4.3	IFRS 5	56
5	Závěr	57
	Seznam použité literatury	59
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Přílohy	

1 Úvod

Účetnictví jako takové prochází neustálým vývojem tak, aby vyhovovalo konkrétním hospodářským podmínkám jednotlivých oblastí. Jako důsledek vzniká disharmonie v účetním výkaznictví mezi jednotlivými subjekty uvnitř státu a dále samozřejmě mezi státy navzájem. Na světě tedy existuje velké množství účetních systémů, které se od sebe odlišují. Podstata vedení účetnictví je však shodná, jde o nástroj podávání informací o hospodaření účetní jednotky.

V souvislosti s globalizací světové ekonomiky vzrůstá snaha a potřeba mezinárodní harmonizace účetnictví. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS¹, účetní směrnice Evropské unie a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP².

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od roku 1978, kdy byla vydána Radou Evropského společenství první směrnice, která se týkala účetnictví. Rozhodující roli v rámci regulace účetnictví v EU mají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Harmonizace české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví byla zahájena několika novelizacemi. Došlo k novelizaci zákona o účetnictví ČR a dále s ním souvisejících předpisů: Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a Českých účetních standardů. Tento harmonizační proces mezi oběma účetními systémy ještě není zdaleka dokončen, existují zde základní koncepční odlišnosti.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se skládají z několika oblastí, které jsou obsahově velmi rozsáhlé. V mé diplomové práci jsem se zaměřila na oblast dlouhodobého majetku, a to na dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný. Cílem této práce je analyzovat dlouhodobý majetek jak z pohledu českých účetních předpisů, tak z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví a následně provést srovnání obou účetních systémů. Srovnávací část je vzhledem k rozsahu diplomové práce zaměřena pouze na problematiku dlouhodobého hmotného majetku.

¹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS skládající se z Mezinárodních účetních standardů – IAS (International Accounting Standards), Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards) a jejich interpretací.

² General Accepted Accounting Principles

Pro dosažení stanoveného cíle je nejprve nutné dlouhodobý majetek vymezit a popsat v rámci obou účetních systémů na základě příslušných předpisů. Také je potřebné provést analýzu způsobů prořízení, oceňování, odpisování, vyřazení a likvidace majetku, abych mohla stanovit případné rozdíly těchto dvou účetních systémů.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metodu popisu, analýzy, syntézy a srovnání.

2 Dlouhodobý majetek z pohledu české legislativy

Tento majetek lze charakterizovat jeho dlouhodobým používáním v podnikové činnosti (v rozsahu od jednoho roku a více) a také jeho postupným opotřebováváním se, které je vyjádřeno odpisy. Základní vymezení dlouhodobého majetku můžeme nalézt ve vyhlášce č.500/2002 Sb., která dělí dlouhodobý majetek na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek. [15]

Za dlouhodobý majetek se také považuje technické zhodnocení již existujícího dlouhodobého majetku. V rámci své diplomové práce se budu zabývat pouze dlouhodobým majetkem hmotným a nehmotným. [5]

V této kapitole jsou stanoveny předpisy, kterými je dlouhodobý majetek v ČR upraven. V dalších částech se zaměřuji na vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotnému majetku, jeho oceňování, pořízení a odpisování. Dále je část věnována pořízení dlouhodobého majetku formou leasingu, také je zmíněna oblast technického zhodnocení a vyřazení tohoto majetku.

2.1 Předpisy upravující problematiku dlouhodobého majetku

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů, stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví, také požadavky na jeho průkaznost;
- **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví;
- **Český účetní standard pro podnikatele č. 013** – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek;
- **Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů;
- a další předpisy.

2.2 Vymezení dlouhodobého majetku

2.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek má fyzickou (hmotnou) podstatu a jeho doba používání je delší než jeden rok. Je to také majetek určitého typu, v důsledku čehož je zařazen do skupiny dlouhodobého hmotného majetku, bez ohledu na cenu, respektive dobu použití nebo dosahuje určité výše ocenění. [5]

Zákon o daních z příjmů určuje hranici dlouhodobého hmotného majetku na 40 000 Kč, ale je na účetní jednotce, zda stanovenou hranici uznatelnosti dlouhodobého hmotného majetku dodrží, nebo si stanoví vlastní hranici uznatelnosti. Pokud majetek tuto hranici stanovenou účetní jednotkou nepřekročí, účtuje se o něm jako o zásobě. [5] [15]

Dlouhodobý hmotný majetek můžeme rozdělit podle následujících kritérií:

1) dlouhodobý hmotný majetek, který se **odpisuje**:

a) **nemovitosti** (bez ohledu na výši ocenění a dobu použití), jde o:

- (1) stavby včetně budov,
- (2) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zvláštních právních předpisů,
- (3) důlní díla a důlní stavby pod povrchem,
- (4) vodní díla,
- (5) další stavební díla dle zvláštních právních předpisů,
- (6) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- (7) technické rekultivace, není-li stanoveno jinak,

b) **movité věci** (s ohledem na výši ocenění), jedná se o:

- (1) stroje,
- (2) přístroje,
- (3) zařízení,
- (4) dopravní prostředky,
- (5) inventář,
- (6) předměty z drahých kovů (bez ohledu na výši ocenění),

c) **pěstitelské celky trvalých porostů** (s ohledem na výši ocenění), jde zejména o:

- (1) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha,
- (2) trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- d) **dospělá zvířata a jejich skupiny** (bez ohledu na výši ocenění), jde o plemenná, chovná a tažná zvířata, u kterých doba hospodářského využití přesahuje jeden rok:
 - (1) plemenná zvířata (skot, koně, prasata, ovce, kozy, husy),
 - (2) hospodářsky využívané chovy (jeleni, mufloni, daňci, pštrosi),
 - (3) ostatní – především tažná zvířata (koně včetně dostihových, osli, muły, mezci),
- e) **další** (bez ohledu na výši ocenění):
 - (1) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
 - (2) oceňovací rozdíl k nabytému majetku – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části v rámci přeměn společnosti; odpisujeme rovnoměrně po dobu 180 měsíců (kladný oceňovací rozdíl do nákladů, záporný oceňovací rozdíl do výnosů),
- 2) dlouhodobý hmotný majetek, který účetní jednotka **neodpisuje**:
 - a) **pozemky** – veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím,
 - b) **umělecká díla a sbírky** – veškerá umělecká díla a sbírky, pokud nejsou nedílnou součástí objektu a nebyla pořízena za účelem dlouhodobého uložení disponibilních peněžních prostředků. [7] [12] [13] [15]

2.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek, je majetek, který nemá fyzickou podstatu. Jeho doba používání je delší než jeden rok a dosahuje určité výše ocenění, kterou stanoví účetní jednotka v souladu s povinnostmi jí stanovenými zákonem (především respektováním principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku), stejně jako tomu je u dlouhodobého hmotného majetku. [5]

Podle zákona o daních z příjmů je stanovena hranice pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku na 60 000 Kč, účetní jednotka však o této hranici rozhoduje sama svým vnitřním předpisem. Dlouhodobý nehmotný majetek, který takto stanovenou hranici nepřepročí, je účtován do nákladů jako služby. [5] [15]

Jednotlivé kategorie dlouhodobého nehmotného majetku:

- a) **zřizovací výdaje**, jde o skupinu výdajů, které byly vynaloženy při zakládání účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, odpisujeme je nejvýše po dobu pěti let, zahrnujeme zde:
 - (1) soudní a správní poplatky,
 - (2) výdaje na pracovní cesty,
 - (3) odměny za zprostředkování,
 - (4) odměny za poradenské služby,
 - (5) nájemné,
- b) **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**, které byly vytvořeny vlastní činností a slouží k obchodování (společnost je nepoužívá pouze pro svou potřebu), a nebo byly nabyty od jiných osob, jde o:
 - (1) nové technologické postupy,
 - (2) projekty, atd.,
- c) **software**, který byl vytvořen vlastní činností a slouží k obchodování, nebo byl nabyt od jiných osob, jde o programové vybavení počítače,
- d) **ocenitelná práva** jsou práva, která byla vytvořena vlastní činností a slouží k obchodování, nebo byla nabyta od jiných osob, jde o:
 - (1) předměty průmyslového či podobného vlastnictví,
 - (2) výsledky duševní tvůrčí činnosti,
 - (3) licence,
 - (4) know-how,
- e) **goodwill** znamená kladný či záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a cenou, za kterou jsme jej pořídili; je nabyt koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky; kladnou výši goodwillu odpisujeme rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku či jeho části do nákladů; záporný goodwill pak odpisujeme do výnosů,

f) **další:**

- (1) povolenky na emise skleníkových plynů (bez ohledu na výši ocenění),
- (2) preferenční limity (bez ohledu na výši ocenění) – individuální preferenční množství mléka, individuální produkční kvóty, individuální limit premiových práv. [7] [13] [15]

2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Oceňování je důležitou součástí účetnictví. Podle zákona o účetnictví musí účetní jednotka oceňovat majetek (ať už dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek) k okamžiku uskutečnění účetního případu a dále k rozvahovému dni. Ocenění zaznamenané v účetnictví je vedeno v českých korunách.

V souvislosti s pořizováním dlouhodobého majetku se setkáváme s třemi způsoby ocenění, a to :

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

To jakým způsobem dlouhodobý majetek oceníme závisí na formě jeho pořízení. [5] [12]

2.3.1 *Ocenění pořizovací cenou*

Tento způsob ocenění se používá v případě pořízení dlouhodobého majetku za úplatu (tj. nákupu).

Pořizovací cenou se dle zákona o účetnictví rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisejí. [5]

2.3.2 *Ocenění vlastními náklady*

Pokud dlouhodobý majetek pořizujeme vlastní činností podniku, oceňujeme takto vytvořená aktiva vlastními náklady.

Vlastní náklady (u hmotného majetku kromě zásob, u nehmotného majetku kromě pohledávek) tvoří přímé náklady, které byly vynaloženy na výrobu nebo jinou činnost a dále také nepřímé náklady, které jsou s danou výrobou nebo činnostmi spojené. [5]

2.3.3 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Pořizujeme-li dlouhodobý majetek bezúplatně (např. darováním) nebo pokud u majetku vyrobeného ve vlastní režii nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů, použijeme při oceňování reprodukční pořizovací cenu.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. [5]

2.4 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení dlouhodobého majetku znamená přechod většiny práv a rizik na kupující firmu. Dnem pořízení se většinou rozumí den dodání.

Dlouhodobý majetek můžeme pořizovat různými způsoby. Základní formy pořízení tohoto majetku, se kterými se můžeme setkat jsou:

- **nákup** – nejčastější způsob pořízení, při němž vzniká závazek vůči dodavateli a ten je následně uhrazen,
- **pořízení vlastní činností** – vytvoření dlouhodobého majetku vlastními prostředky podniku,
- **nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti** – týká se dlouhodobého nehmotného majetku, tato forma pořízení je obdobná pořízení nákupem,
- **pořízení majetku darem** – dárce na základě darovací smlouvy předá bezúplatně podniku majetek,
- **vklad** – takto lze pořídit jakýkoliv dlouhodobý majetek.

Tento majetek můžeme také pořídit formou **finančního leasingu** (tj. pronájem s následnou koupí najaté věci). Jedná se však o specifickou formu pořízení majetku a je blíže popsána v kapitole č. 2.7. [5] [7] [12]

2.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Veškerý dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek podléhá odpisování. Vyjímkou jsou pouze pozemky a dále umělecká díla a sbírky, které v českých podmínkách neodpisujeme. Odpisy účtujeme na vrub nákladového účtu Odpisy (tento je součástí provozních nákladů) a ve prospěch opravek k dlouhodobému majetku.

Souhrn odpisů za celou dobu používání majetku nazýváme oprávky. Rozdílem mezi vstupní (např. pořizovací) cenou a opravkami rozumíme zůstatkovou cenu.

$$\text{oprávky} = \sum \text{odpisy} \quad (2.1)$$

$$\text{zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad (2.2)$$

Ve výkazu rozvaha je pořizovací cena (např. reprodukční pořizovací cena či vlastní náklady) uvedena ve sloupci brutto, oprávky ve sloupci korekce a zůstatkovou cenou rozumíme netto hodnotu.

Rozlišujeme jednak **účetní** a jednak **daňové odpisy**. Platí přitom, že účetní jednotka účtuje vždy o odpisech účetních. Daňové odpisy, spočtené podle zákona o daních z příjmů, informují o daňově uznatelné výši odpisů. V praxi si však nemalé množství účetních jednotek zjednodušuje situaci tím, že používá daňové odpisy zároveň jako odpisy účetní. Porušují tak zásadu věrného a poctivého zobrazení (zejména pak v prvním a posledním roce odpisování). [5] [10]

2.5.1 Účetní odpisy

Obecně platí, že majetek odepisuje taková účetní jednotka, která je ekonomickým uživatelem daného majetku. Příkladem, kdy odepisuje ekonomický uživatel, který není zároveň vlastníkem majetku, může být majetek koupený na základě smlouvy o výhradním vlastnictví (jde o speciální ustanovení kupní smlouvy dle obchodního zákoníku), z níž vyplývá, že vlastníkem se v právním slova smyslu kupující stane až okamžikem úplného zaplacení. V případě finančního leasingu má předmět pronájmu v majetku pronajímatel, který jej též odepisuje.

Smyslem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Míra odpisů musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku. [5] [11]

Dlouhodobý majetek smí účetní jednotka odpisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví.

Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama na základě vytvoření odpisového plánu. Mezi metody odpisování patří:

- **metoda časová** – dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku v závislosti na délce jeho používání,
- **metoda výkonová** – k účetnímu odpisování tohoto majetku dochází v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí majetku dosaženo. [11]

Dalším způsobem odpisování, který se týká oblasti stanovení účetních odpisů, je nově od 1. 1. 2010:

- **metoda komponentního odpisování** – řídí se ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb. a tuto metodu lze využít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Významnou novinku také přinesl předcházející rok. Od 1. 1. 2009 je umožněno při odpisování majetku zohlednit předpokládanou **zbytkovou hodnotu**.

Tyto dvě nové metody odpisování však nejsou nijak zakotveny v zákoně o daních z příjmů. Byly takto upraveny pouze účetní předpisy. Problematika těchto metod je nastíněna v následujících podkapitolách. [11] [17]

2.5.1.1 Komponentní odpisování

Novinkou roku 2010 je možnost (nikoliv však povinnost) odpisování dlouhodobého majetku podle jeho komponent. Stejně jako u zbytkové hodnoty i komponentní odpisování lze aplikovat na majetky již zařazené do používání. Tato problematika je upravena v §56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Toto možnost lze využít pro stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory.

Komponentou se rozumí určená část majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku.

Komponenta se následně samostatně odpisuje v průběhu jejího používání. V okamžiku, kdy dojde k výměně komponenty se oceňování celku upravuje tak, že podnik musí snížit ocenění majetku o její hodnotu a na oplátku zvýšit o hodnotu nově zařazené komponenty

(včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady s výměnou související). Pokud však není při vyřazení komponenta odepsána v plné výši, potom podnik musí odepsat zůstatkovou cenu do nákladů. Ačkoliv majetek lze odpisovat dle komponent, v rozvaze je třeba jej pochopitelně vykázat jako celek.

V České republice je metoda komponentního odpisování, na rozdíl od IFRS, **možná**, nikoliv však povinná. [11] [17]

Příklad:

Účetní jednotka pořídila výrobní linku za 1 200 000 Kč se životností 6 let. Její součástí je výměnné zařízení v ceně 300 000 Kč, které má životnost 3 roky. Toto výměnné zařízení je nutné v průběhu používání výrobní linky začátkem čtvrtého roku vyměnit. Účetní jednotka odpisuje rovnoměrně.

1. Výpočet bez uplatnění komponentního odpisování

Tabulka 2.1.: Řešení příkladu bez uplatnění komponentního odpisování

Operace	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
Pořizovací cena linky	1 200 000	1 200 000	1 200 000	1 200 000	1 200 000	1 200 000
Odpisy linky	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
Zůstatková cena linky	1 000 000	800 000	600 000	400 000	200 000	--
Oprava dílčí části linky	--	--	--	300 000	--	--
Vliv na výsledek hospodaření	- 200 000	- 200 000	- 200 000	- 200 000	- 200 000	- 200 000

Zdroj: [17]

Výměna části zařízení ve čtvrtém roce znamená výnamný nárůst nákladů a vede k nerovnoměrnému zatížení výsledku hospodaření v průběhu životnosti výrobní linky.

2. Výpočet při použití komponentního odpisování

Tabulka 2.2.: Řešení příkladu s použitím komponentního odpisování

Operace	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
Pořizovací cena linky	900 000	900 000	900 000	900 000	900 000	900 000
Odpisy linky	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000
Zůstatková cena linky	750 000	600 000	450 000	300 000	150 000	--
Pořizovací cena výměn. zařízení	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000
Odpisy výměnného zařízení	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Zůstatková cena výměn. zařízení	200 000	100 000	--	200 000	100 000	--
Vliv na výsledek hospodaření	- 250 000	- 250 000	- 250 000	- 250 000	- 250 000	- 250 000

Zdroj: [17]

Využití komponentního odpisování vede k rovnoměrnému zatížení výsledku hospodaření po celou dobu jeho životnosti, a tím k věrnějšímu zobrazení finanční situace účetní jednotky. [17]

2.5.1.2 Zbytková hodnota

Od roku 2009 došlo k zavedení principu tzv. **zbytkové hodnoty** do českého účetnictví. Tuto problematiku upravuje §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a lze ji v souladu s tímto ustanovením nově využívat.

Zbytková hodnota je předpokládaná čistá částka, kterou by podnik mohl získat v okamžiku předpokládaného vyřazení dlouhodobého majetku (po odečtení nákladů s vyřazením souvisejících), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti.

Podnik by měl aktualizovat odpisový plán majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho využití rovnal součet vykázaných a plánovaných odpisů a zbytkové hodnoty vstupní ceně daného majetku.

Princip zbytkové hodnoty je možné aplikovat i na majetky zařazené do užívání s tím, že výše odpisů a opravěk za předchozí období nebude dotčena.

Je vyjasněn fakt, že odpisování není přerušeno v okamžiku, kdy se aktivum přestane používat. Aktivum se odepisuje do zbytkové hodnoty.

Na rozdíl od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), konkrétně IAS 16, se však jedná pouze o **možnost** využití tohoto principu zbytkové hodnoty. [11] [17]

Příklad:

Účetní jednotka pořídila osobní automobil za 800 000 Kč a po čtyřech letech jej prodala. O částce, kterou prodejem automobilu účetní jednotka získala lze říci, že se jedná o významnou částku vzhledem k pořizovací ceně osobního automobilu. Předpokládaná zbytková hodnota po čtyřech letech užívání majetku je 200 000 Kč. Nejprve vypočteme odpisy bez zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty a poté tuto předpokládanou zbytkovou hodnotu zohledníme.

1. Výpočet ročního odpisu bez zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty

$$\text{odpis } 8\,000\,000 : 4 = 200\,000$$

2. Výpočet ročního odpisu se zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty

$$\text{odpis } 600\,000 : 4 = 150\,000$$

Tabulka 2.3.: Odpisy

Varianta	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
1.	- 200 000	- 200 000	- 200 000	- 200 000	Výnos z prodeje 200 000
2.	- 150 000	- 150 000	- 150 000	- 150 000	0

Zdroj: [17]

Je zřejmé, že druhá varianta se zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty rovnoměrně zatěžuje výsledek hospodaření v jednotlivých letech, zatímco první varianta s odpisováním do výše pořizovací ceny vytváří nerovnoměrnost v 5. roce, kdy je majetek zcela odepsán a není oproti výnosu z prodeje postaven žádný náklad. [17]

2.5.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy vyčísluje vždy vlastník hmotného nebo nehmotného majetku v právním slova smyslu (odpis nově pořízené komponenty). Daňové odpisy jsou určeny zákonem o daních z příjmů. Zákon o dani z příjmů stanovuje dvě základní metody odpisování dlouhodobého majetku:

- **lineární (rovnoměrný odpis),**
- **zrychlený odpis.** [11] [14]

Nově lze také v souvislosti s řešením dopadů finanční krize využít tuto metodu odpisování:

- **mimořádné odpisy** – jsou upraveny v § 30a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a ten stanovuje možnost uplatnění těchto odpisů pouze u majetku zařazeného do odpisových skupin č. 1 a 2, a to za podmínky, že tento majetek byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a pořizovatel je zároveň prvním vlastníkem majetku. Možnost využití této metody odpisování je tedy časově omezena. Podrobnější popis této oblasti je uveden v kapitole č. 2.5.2.3. [11]

2.5.2.1 Daňové odpisy hmotného majetku

Zákon o dani z příjmů uznává – na rozdíl od účetnictví – za hmotný majetek pouze ten, jehož vstupní cena překročila 40 000 Kč (majetkem za nižší pořizovací cenu se z hlediska odpisování nezabývá, je možno jej okamžitě zahrnout do nákladů; obdobně i nehmotný majetek). Hmotný majetek poté rozděluje do šesti odpisových skupin a pro jednotlivé skupiny definuje minimální dobu odpisování majetku (viz. tabulka 2.4.). [11] [14]

Tabulka 2.4.: Doba odpisování majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [14]

ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ

Přejdeme nyní k první z možných alternativ, kterou je rovnoměrné odpisování. To vychází z konstantní odpisové základny v podobě vstupní (pořizovací, reprodukční) ceny:

$$\text{odpis} = \frac{VC \times ROS}{100} \quad (2.3)$$

Kde: ROS = roční odpisová sazba (v %),

VC = vstupní cena.

Maximální výše ročních odpisových sazeb je rovněž součástí zákona o dani z příjmů (viz. tabulka 2.5.). [10]

Tabulka 2.5. : Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování (v procentech)

Odpisová skupina	1. rok	další léta	zvýšená vstupní cena
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: [14]

ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ

Na rozdíl od lineárních odpisů nerozpouštějí zrychlené odpisy vstupní cenu do nákladů rovnoměrně, ale v prvních letech odpisování vyšší částku než v letech následujících.

Pro výpočet zrychlených odpisů dle zákona o dani z příjmů máme k dispozici dva vzorce: v prvním roce vypočteme odpis jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok odpisování; v následujících letech pak vycházíme ze zůstatkové ceny, doby, po níž byl již majetek odpisován, a koeficientu.

$$\text{odpis } 1 = \frac{VC}{k} \quad (2.4)$$

$$\text{odpis } i = \frac{2 \times ZC}{k - n'} \quad (2.5)$$

Kde: k = koeficient,

n' = počet let, po které byl majetek již odpisován,

VC = vstupní cena, ZC = zůstatková cena. [10]

Tabulka 2.6.: Koeficient pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	1.rok	další léta	zvýšená vstupní cena
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: [14]

2.5.2.2 Daňové odpisy nehmotného majetku

Dlouhodobým nehmotným majetkem, který je možno daňově odpisovat jsou zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy, pokud:

- byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou v souladu se zákonem o daních z příjmů stanovovány jako rovnoměrné rozložení vstupní ceny tohoto majetku, přičemž:

- 18 měsíců odpisujeme audiovizuální díla,
- 36 měsíců odpisujeme software a dále nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- 60 měsíců odpisujeme zřizovací výdaje,
- 72 měsíců ostatní nehmotný majetek v souladu se ZDP. [5] [10] [11]

2.5.2.3 Mimořádné odpisy

V průběhu roku 2009 došlo v souvislosti se snahou o řešení dopadů finanční krize na podnikatelské subjekty k několika novelizacím zákona o dani z příjmů. Tímto je umožněno účetním jednotkám využít v případě některých druhů odpisovatelného hmotného majetku pro vlastní odpisování tohoto vybraného majetku mimořádné odpisy.

Možnost uplatnění mimořádných odpisů, jak stanovuje příslušný zákon, se týká pouze majetku zařazeného do odpisových skupin č. 1 a 2, a to za podmínky, že tento majetek byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Pořizovatel tohoto majetku musí být zároveň jeho prvním vlastníkem.

Majetek je tímto možno odpsat rychleji, a to tak, že majetek zahrnovaný do 1. odpisové skupiny se rozpustí rovnoměrně do nákladů již ve 12 měsících. Majetek zařazený do 2. odpisové skupiny může účetní jednotka odepsat za 24 měsíců. Prvních 12 měsíců odepíše rovnoměrně 60 % z pořizovací ceny a v následujících 12 měsících pak zbylých 40 %.

Smyslem této úpravy je motivovat poplatníky zvýhodněnou technikou odpisování, a tedy rychlejším přenosem vstupní ceny vybraného majetku do daňových nákladů, k nákupu hmotného majetku zařazeného v daných odpisových skupinách v období finanční krize a stimulovat tak poptávku po tomto majetku. [11] [17]

2.6 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technickým zhodnocením se dle zákona o dani z příjmu rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

Technicky zhodnotit lze:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
 - *software*,
- dlouhodobý hmotný majetek,
 - *stavby*,
 - *samostatné movité věci*.

Varianty technického zhodnocení:

- **nástavba** - úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují,
- **přístavba** – změny dokončených staveb, při kterých se stavby rozšiřují,
- **stavební úpravy** – při těchto změnách se zachovává výška i šířka stavby, jde o:
 - **přestavby** (stavební úpravy ve vnitřním vybavení stavby),
 - **vestavby** (vložení konstrukčních prvků do vnitřní části stavby),
 - **podstatné změny vnitřního zařízení** (změny technického vybavení stavby u zařízení, které je součástí stavby),
 - **podstatné změny vzhledu stavby** (změny vnější podoby stavby),
- **rekonstrukce** – fyzické zásahy do majetku, které vedou ke změně účelu či technických parametrů majetku,
- **modernizace** – rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Za technické zhodnocení nemůžeme za žádných okolností považovat **opravy**.

V okamžiku, kdy je technické zhodnocení uvedeno do provozuschopného stavu (zařazeno do majetku společnosti), je třeba jej odpisovat. Jedná-li se o technické zhodnocení majetku, který byl již sám o sobě součástí dlouhodobého majetku společnosti, potom budeme počítat účetní odpisy ze zůstatkové ceny zvýšené právě o výši technického zhodnocení. [5]
[10]

2.6.1.1 Technické zhodnocení drobného majetku

V případě, že účetní jednotka technicky zhodnotí majetek, který jako takový účtovala do nákladů, neboť nesplnil peněžní hranici uznání za dlouhodobý majetek, potom vykazujeme v rozvaze pouze technické zhodnocení tohoto majetku, které rovněž samostatně odpisujeme.
[10]

2.6.1.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku

V případě, že účetní jednotka technicky zhodnotí nehmotný majetek, nemusí toto přesahovat z daňového hlediska částku 40 000 Kč. Po provedení technického zhodnocení se dlouhodobý nehmotný majetek musí odpisovat minimálně následující počet měsíců:

- audiovizuální díla 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 18 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek 36 měsíců,
- po dobu trvání smlouvy, je-li užívání nehmotného majetku sjednáno na dobu určitou. [10]

2.6.1.3 Technické zhodnocení najatého majetku

V případě, že nájemce (se souhlasem pronajímatele) provede na majetku, jenž je předmětem nájmu, technické zhodnocení, potom výši technického zhodnocení rovněž může zachytit ve svém majetku a bude jej samostatně odpisovat, a to po dobu trvání nájmu, je-li sjednán na dobu určitou, nebo po dobu, po kterou se odpisuje předmět pronájmu, na němž bylo provedeno technické zhodnocení, je-li nájemní vztah uzavřen na dobu neurčitou.

Technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nájemce, se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení.

V případě, že by nájemní vztah skončil dříve než je sjednaná doba pronájmu, nájemce by vyřadil technické zhodnocení a pronajímatel by jej v zůstatkové ceně zařadil do svého majetku, a to ve prospěch ostatních provozních výnosů, a odpisoval by jej. [10]

2.7 Leasing dlouhodobého majetku

Leasing do češtiny obvykle překládáme jako pronájem. Jde v podstatě o nástroj, jenž umožňuje nájemci (tzn. příjemci leasingu) užívat za úplatu věci, práva či jiné majetkové hodnoty, které jsou však ve vlastnictví pronajímatele, a to po dobu nezbytně nutnou.

Z právního hlediska chápeme leasing jako třístranný právní vztah, kde pronajímatel (obvykle leasingová společnost) nakupuje na přání nájemce majetek (předmět leasingu) od dodavatele a následně jej za úplaty poskytuje nájemci. Vlastníkem předmětu leasingu je po celou dobu trvání leasingového vztahu pronajímatel. Ten jej zároveň v českých

podmínkách vykazuje v rozvaze a může jej odpisovat. Leasingové splátky jsou pro leasingovou společnost výnosem.

Rozlišujeme dva základní typy leasingu:

- provozní (operativní) leasing,
- finanční leasing. [5] [10]

2.7.1 Provozní leasing

Provozní leasing představuje obvykle krátkodobý pronájem, kdy je po jeho ukončení předmět leasingu vrácen zpět pronajímateli. Nájemné provozního leasingu je daňově uznatelným nákladem. [10]

2.7.2 Finanční leasing

České předpisy definují finanční leasing jako poskytnutí majetku za úplaty do užívání, jestliže je uživatel oprávněn či povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. Mezi koncepcí vykazování předmětu finančního leasingu u nás a ve světovém měřítku (standards IFRS, US GAAP) existuje zásadní rozpor.

Nájemce v českých podmínkách majetek najatý formou finančního leasingu vede pouze na podrozvahových účtech a účtuje o leasingových splátkách, jež jsou pro něj (za určitých podmínek) daňově účinným nákladem, majetek nemůže odpisovat. Vyjímkou je případ, kdy nájemce provede na majetku technické zhodnocení, které potom zařadí do svého majetku a odpisuje jej. Nezbytným předpokladem je v tomto případě vzájemná dohoda mezi pronajímatelem a nájemcem. [10]

VÝHODY A NEVÝHODY FINANČNÍHO LEASINGU

- **Výhody**
 - není třeba mít k dispozici peněžní prostředky ve výši celé pořizovací ceny majetku,
 - majetek je zdrojem ekonomického přínosu, který dokáže pokrýt leasingovou cenu,
 - sjednání finančního leasingu bývá rychlejší než sjednání bankovního úvěru,
 - leasingové splátky lze nastavit dle přání nájemce,

- leasingové splátky jsou pro nájemce daňově účinným nákladem, jestliže však splňují požadavky kladené zákonem o daních z příjmů.
- **Nevýhody**
 - vlastnickým právem disponuje pronajímatel,
 - leasing bývá obvykle dražší než jiná forma financování,
 - za předpokladu finančních obtíží leasingové společnosti může být předmět finančního leasingu předmětem konkursu. [10]

Pro nájemce jsou náklady na leasingové splátky daňově účinné za současného splnění následujících podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů:

- doba nájmu odpovídá době odpisování předmětu leasingu podle zákona o daních z příjmů, přičemž u nemovitých věcí musí trvat nejméně 30 let,
- po ukončení finančního leasingu musí být zajištěn bezprostřední převod vlastnických práv na nájemce a majetek musí být zařazen do obchodního majetku nájemce. [10]

U hmotného majetku, který má pořizovací cenu nižší než 40 000 Kč, jsou však leasingové splátky daňově účinné vždy (tedy bez ohledu na výše uvedené podmínky).

V následujícím textu se budeme zabývat účetním řešením následujících alternativ:

- finanční leasing s pravidelnými splátkami,
- finanční leasing s nepravidelnými splátkami,
- finanční leasing s mimořádnou nebo první navýšenou splátkou,
- finanční leasing s úhradou záloh,

a to z pozice nájemce. [10]

2.7.2.1 *Finanční leasing s pravidelnými splátkami*

Výhodou této v praxi nepříliš časté varianty je skutečnost, že nájemce i pronajímatel může účtovat pravidelné měsíční splátky přímo do nákladů či výnosů, aniž by používal účty časového rozlišení. [10]

2.7.2.2 *Finanční leasing s nepravidelnými splátkami*

V případě, že jsou leasingové splátky sjednány jako nepravidelné, platí potom, že se v nákladech nájemce (či výnosech pronajímatele) objeví pouze rovnoměrná výše splátky

připadající na sledované účetní období, nikoli skutečně uhrazená (inkasovaná) leasingová splátka. [10]

2.7.2.3 *Finanční leasing s mimořádnou nebo první navýšenou splátkou*

Mimořádná či první navýšená splátka je hrazena na počátku nájemního vztahu. V průběhu leasingového vztahu jsou pak dále placeny pravidelné splátky ve stejné výši.

Nájemce mimořádnou (či první navýšenou) splátku, stejně jako všechny ostatní splátky účtuje prostřednictvím účtu časového rozlišení Náklady příštích období a do nákladů rozpouští odpovídající část z celkové leasingové ceny připadající na dané účetní období.

Totéž analogicky platí pro pronajímatele, to znamená, že veškeré splátky účtuje prostřednictvím účtu časového rozlišení Výnosy příštích období a do výnosů rozpouští odpovídající část z celkové leasingové ceny připadající na dané účetní období. [10]

2.7.2.4 *Finanční leasing s úhradou záloh*

V oblasti účtování o zálohách v rámci finančního leasingu rozlišujeme dva základní typy záloh:

- záloha na nájemné (tzv. záloha na budoucí leasingové splátky),
- záloha na kupní cenu (tzv. akontace). [10]

2.7.2.5 *Účtování zálohy na nájemné*

Záloha na nájemné je hrazena na počátku leasingového vztahu a je postupně odčítána od jednotlivých leasingových splátek.

Nájemce zálohu na nájemné v okamžiku její platby účtuje na vrub účtu Poskytnuté provozní zálohy. V okamžiku platby pravidelné splátky pak dochází ke snižování odpovídající části zálohy, jež na danou splátku připadá, a zároveň se o tuto výši sníží hodnota závazku nájemce vůči pronajímateli z titulu dané leasingové splátky. Nájemce tak hradí pouze rozdíl mezi skutečnou výší leasingové splátky a odpovídající výší zálohy, jež je s danou leasingovou splátkou spjata.

Pronajímatel analogicky účtuje přijatou zálohu ve prospěch účtu Dlouhodobé přijaté zálohy. [10]

2.7.2.6 Účtování zálohy na kupní cenu

Nájemce účtuje zálohu na kupní cenu na vrub účtu Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, a to pouze za předpokladu, že předmětem leasingu je dlouhodobý majetek. Je-li předmětem nájmu drobný hmotný majetek, pravděpodobně by účtoval tuto zálohu na účet Poskytnuté provozní zálohy. [10]

2.7.2.7 Řádné ukončení finančního leasingu: bezúplatný převod

Je-li předmět leasingu na konci leasingového vztahu převeden na nájemce bezúplatně, potom jej tento zachytí ve svém účetnictví v reprodukční pořizovací ceně. Takovýto majetek však následně nepodléhá odpisování. [10]

2.7.2.8 Předčasně ukončený leasing

Finanční leasing se může za určitých podmínek skončit i dříve, než je uvedeno ve smlouvě. Důvody mohou být různé. Jedním z nich je například zcizení předmětu leasingu. Účetně nájemce vyřadí majetek z podrozvahy a závazek z nezaplacených splátek odúčtuje proti nákladům příštích období.

Na druhé straně pak pronajímatel vyřadí pronajatý majetek v důsledku manka, a dále zachytí eventuelní pojistné plnění od pojišťovny. [10]

2.7.2.9 Postoupení předmětu leasingu

Z různých důvodů může dojít k převodu práv a povinností plynoucích z leasingové smlouvy na jiného nájemce (postupníka), a to pouze se souhlasem pronajímatele. Účetní řešení u „starého“ nájemce (postupitele) je v zásadě stejné jako v případě předčasného ukončení leasingového vztahu s tím, že bude pravděpodobně požadovat odstupné alespoň ve výši daňově neuznatelného nájemného, které by bylo zachyceno ve prospěch výnosů. „Nový“ nájemce zaúčtuje zaplacené odstupné do nákladů a pokračuje s platbou splátek dle původního splátkového kalendáře. U pronajímatele se změní pouze osoba dlužníka. [10]

2.8 Vyřazení dlouhodobého majetku

K vyřazení dlouhodobého majetku dochází v případě:

- ztráty ekonomické využitelnosti majetku, který již je plně odepsán,
- fyzické likvidaci,
- prodeje,
- bezúplatného převodu (darování),
- vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva,
- manka,
- škody,
- převodu z podnikání do osobního užívání. [5] [7] [15]

Způsob účetního zachycení a řešení daňových dopadů vyřazení ovlivňuje právě způsob vyřazení dlouhodobého majetku.

Vyřazení dlouhodobého majetku se vždy projeví jako úbytek na příslušném evidenčním i oprávkovém účtu.

V případě, kdy je **majetek zcela odepsán** dojde po zaúčtování pořizovací hodnoty a hodnoty celkových oprav k vynulování zůstatků evidenčního a oprávkového účtu. Pokud **majetek není zcela odepsán**, musíme před tím, než provedeme vyřazení, ještě doúčtovat zbývající zůstatkovou hodnotu na příslušný nákladový účet (dodatečný odpis) tak, aby celková hodnota na oprávkovém účtu byla shodná s pořizovací hodnotou majetku. Poté je možné provést účetní vyřazení majetku tak, jako v případě, kdy je majetek zcela odepsán. [10]

3 Dlouhodobý majetek z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví

3.1 Harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví ve světě

S globalizací světové ekonomiky vzrůstá potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci, zlepšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a zvýšit spolehlivost ekonomických informací. Proto mluvíme v rámci informačních systémů zejména o harmonizaci účetnictví ve světě. [1] [2]

Spolu s ekonomickou globalizací probíhá v Evropě i politické sjednocování a v návaznosti na tyto procesy vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou důležité nejen pro realizaci podnikatelských rozhodnutí, ale zejména i z pohledu poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Tlaky na harmonizaci účetnictví se tedy postupně rozšiřují. [1] [8]

V mnoha zemích však existují překážky pro harmonizaci. Překážky jsou dvojího druhu:

1. Daňové předpisy – jsou založeny na čistě národních principech a mají vliv na účetnictví, např. v oblasti metody odepisování nebo zhodnocení zásob a peněžních aktiv.
2. Právní funkce účetních výkazů – zisk uváděný v samostatných výkazech určuje právo akcionářů na dividendy a rozhoduje o postavení ostatních skupin se stejnými zájmy. Z toho plyne, konzervativní přístup ke konsolidovaným závěrkám, které neurčují stejné právo na dividendy v těchto zemích. [1, s. 6]

V současnosti existují ve světě tři významné přístupy k mezinárodní účetní harmonizaci:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS³,
- účetní směrnice Evropské unie (především 4., 7. a 8. směrnice),
- národní účetní standardy USA – US GAAP. [2]

³ Komplex Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS zahrnuje Mezinárodní účetní standardy – IAS (International Accounting Standards), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards) a jejich interpretace.

US GAAP (General Accepted Accounting Principles) jsou významné pro harmonizaci účetnictví v celém světě, přesto, že zahrnují soubor národních účetních standardů USA. Velkou roli hraje především ekonomický význam a síla USA, ale přednosti tohoto systému. Společnosti, které chtějí na Newyorské burze (nejvýznamnější burze světa) kótovat své cenné papíry, musí sestavovat své účetní závěrky v souladu s US GAAP. [2]

Regulace účetnictví a účetního výkaznictví v Evropské unii byla započata vydáním první směrnice týkající se účetnictví. Touto směrnicí byla 4. směrnice z roku 1978 o individuální účetní závěrce. Za zásadní legislativní dokumenty v oblasti účetnictví pokládáme:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25.6.1978 – která je zaměřena na obsah roční účetní závěrky. Tato směrnice byla do roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví.
- 7. směrnice Rady (EHS) z 13.6.1983 – věnovaná konsolidované účetní závěrce.
- směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. [2, s. 3]

Směrnice ES časem zestárlý a postupně přestaly splňovat potřeby hlubší harmonizace. Zásadní koncepční změnu obsahovala tzv. nová harmonizační strategie, kterou vyhlásila Evropská komise v roce 2000. **Nástrojem regulace účetnictví byly zvoleny IFRS.** [2]

Nejdůležitější dokumenty Evropského společenství týkající se aplikace IFRS:

- **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 z 27.9.2001** – kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Předmětem směrnice je oceňování finančních nástrojů ve fair value (tento termín je obvykle překládán ne příliš výstižně pojmem reálná hodnota).
- **Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19.7.2002** „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ – obsahem je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů a dále možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. V září roku 2002 nabylo toto nařízení účinnosti. V souladu s tímto nařízením mají být nejpozději od roku 2005 sestavovány konsolidované účetní závěrky společností emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry v souladu s IFRS.

Společnosti emitující pouze dlouhodobé cenné papíry a společnosti, které již v době před vydáním tohoto nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (zejména se jedná o US GAAP), mohou začít aplikovat IFRS až od roku 2007.

- **Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18.6.2003** – kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o rožních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven – obsahuje rozhodnutí, že 4., 7. a další novelizované účetní směrnice zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS.
- **Nařízení ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29.9.2003** o přijetí určitých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v souladu s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady – nařízení obsahově navazuje na Nařízení o IAS z roku 2001. [2, s. 4]

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. **schvalovací mechanismus IFRS**. Základním úkolem schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu plyne, že povinné jsou pouze standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (European financial reporting advisory group) a zveřejněny v Ústředním věstníku. [2]

Důležitým cílem mezinárodní harmonizace je snaha o **konvergenci US GAAP a IFRS**. Oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné. Přes určité odlišnosti mezi nimi neexistují zásadní rozpory a jejich konvergence je tedy možná. Existuje snaha o odstranění některých diferencí obou systémů pomocí různých projektů. [2]

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

3.2.1 Shrnutí dosavadního vývoje

3.2.1.1 Orgány instituce vydávající mezinárodní standardy v letech 1973-2000

Mezinárodní standardy vznikaly od roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor a v roce 1997 byl vytvořen Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee). [2]

Výbor pro tvorbu Mezinárodních účetních standardů (IASC)

Byl založen jako nezávislá soukromá profesní organizace, na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irska a USA. Od roku 1983 se staly členy IASC všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC). Činnost výboru IASC byla řízena Radou, která byla složena z představitelů 13 zemí jmenovaných radou IFAC.

Standardy vydávané IASC byly (a stále jsou) označovány zkratkou **IAS** (International Accounting Standards). [2]

Poradní sbor

Poradní sbor byl složený z vynikajících odborníků účetní profese. Úkolem poradního sboru bylo připomínkovat strategie a plány Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a vyhledávat zdroje financování činností IASC, aniž by byla ohrožena nezávislost této instituce. [2]

Stálý interpretační výbor (SIC)

Jeho úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy, jejichž řešení bylo přistupováno v praxi nejednotně a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. [2]

3.2.1.2 Orgány instituce vydávající mezinárodní standardy po roce 2000

V průběhu roku 1999 došlo k rozhodnutí, které se týkalo vytvoření nové organizační struktury této instituce. Snaha o zefektivnění činnosti IASC vedla k rozhodnutí o vzniku Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation), dále vznikla v roce 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), změny pro roce 2000 se

dotkly Poradního sboru (SAC – Standards Advisory Council), dosavadní výbor SIC nahradil v roce 2002 Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee).[2]

Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF)

Jedná se samostatnou organizaci podobnou nadaci, která je řízena správci. A zajišťuje financování činnosti prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků, centrální rozvojové banky a dalších institucí. Nadaci řídí 19 správců zastupujících různé zeměpisné oblasti a profese (6 členů ze Severní Ameriky, 6 z Evropy, 4 z Asie a 3 z dalších oblastí tak, aby byla zabezpečena územní vyváženost). [2]

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)

Rada je odpovědná za tvorbu celosvětově platných účetních standardů. Rada, která má 14 členů jmenovaných správci, schvaluje jak nově vytvořené standardy, tak i změny stávajících standardů, dále zveřejňované návrhy nových standardů a konečnou verzi Interpretací (IFRIC).

Standardy, které jsou nově vydávány IASB nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), jak tomu bylo v předchozím období, ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Standardy vytvořené pod označením IAS však zůstávají stále v platnosti a jsou stále označovány zkratkou IAS, i pokud v nich v tomto období byly provedeny úpravy. Termín IFRS se používá také v obecnější rovině než jsou jednotlivé standardy a zahrnuje jak jednotlivé standardy (IAS, IFRS), tak i interpretace (SIC a interpretace IFRIC). [2]

Poradní sbor (SAC)

Tento orgán byl jmenován správci a má přibližně 45 členů. Úkolem Poradního sboru je umožnit nejširší odborné veřejnosti (skupinám i jednotlivcům) dávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Je také prostředníkem. Informuje tedy IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele předkladatele účetních závěrek. [2]

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC)

IFRIC byl jmenován správci nadace. Úkolem výboru je pomocí interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek. IFRC vydává

čtvrtletně informační bulletin (Insight), který obsahuje aktuální informace o projektech. Správci nadace IASCF mohou zástupcům regulačních institucí umožnit účastnit se zasedání IFRIC a vyjadřovat svá mínění (bez hlasovacího práva). V současnosti jsou zvolenými pozorovateli IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry) a Evropská komise. Zasedání IFRIC jsou, stejně jako zasedání IASB, většinou veřejnosti přístupná. [2]

3.2.2 Tvorba standardů

Proces tvorby standardů je promyšlenou, inspirativní záležitostí. Do tohoto procesu může zasahovat i odborná veřejnost z celého světa, zveřejňované návrhy jsou zdrojem cenných informací. [2]rnuje obvykle následující kroky:

1. Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).
2. Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi.
3. Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok).
4. Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
5. Publikování diskusních materiálů (discussion papers) k veřejnému připomínkování.
6. Publikování Zveřejněného návrhu (ED – Exposure Draft), který muselo schválit nejméně osm členů rady, k veřejnému připomínkování (povinný krok).
7. Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu.
8. Posouzení připomínek k ED obdržených ve stanovené lhůtě.
9. Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
10. Schválení standardu nejméně osmi hlasy (povinný krok).
11. Publikování zdůvodnění závěrů (basis for conclusions) v rámci Standardu. [2, s. 7]

Standardy jsou rozčleněny do 4 hlavních částí:

- definice pojmů,
- způsoby oceňování,
- kritéria pro rozpoznávání (vykázání) položky v účetní závěrce,
- požadavky na zveřejnění. [1, s. 37]

Standardy jsou v současné době využívány:

- jako základ pro národní úpravy účetnictví,
- jako mezinárodní měřítko pro země, které vyvíjejí své národní úpravy,
- jako jednotné měřítko pro nadnárodní nebo mezinárodní společnosti,
- společnostmi, kótovanými na světových burzách. [1, s. 37]

3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena k dlouhodobému používání při běžné činnosti. IAS/IFRS nestanovují žádnou peněžní hranici, od které by majetek spadl do dlouhodobých aktiv, tzn. určení této hranice je součástí účetní politiky jednotlivých subjektů. Dlouhodobým hmotným majetkem se v rámci účetního systému IAS/IFRS zabývá celá řada standardů. Pro zpracování této oblasti jsem se vzhledem k rozsahu své diplomové práce zabývala jen několika podstatnými standardy. Těmito standardy jsou:

- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 17 – Leasingy,
- IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

3.3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard je stěžejním standardem, který upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou.

IAS 16 se zabývá uznáním, oceňováním a vykazováním pozemků, budov a zařízení, dále se zaměřuje na problematiku jejich odpisování, případně technického zhodnocení a vyřazení.

3.3.1.1 Charakteristika

Standard IAS 16 se týká veškerých pozemků, budov a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné činnosti.

Pro účely tohoto standardu jsou pozemky, budovy a zařízení definovány jako hmotná aktiva, která podnik drží pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží nebo služeb, jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Standard nestanoví výši pořizovací ceny, od které by podnik byl povinen majetek aktivovat, o tomto rozhodne podnik ve svých účetních pravidlech a zveřejní to v příloze k účetní závěrce. [2] [3] [8]

Standard se nevztahuje na:

1. Dlouhodobá hmotná aktiva k používání vyjmutá z působnosti standardu z důvodů jejich specifičnosti:

- lesy a podobně obnovitelné přírodní zdroje a ostatní biologická aktiva (upraveny v IAS 41 – Zemědělství),
 - práva k nerostům, průzkumu a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů (upravena v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů).
2. Dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu jsou upravena samostatně v IAS 17 – Leasingy.
3. Dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání. Standard neupravuje pozemky budovy a zařízení, která nejsou podnikem využívána při běžné činnosti a majetek držený za účelem prodeje. Jedná se o:
- majetek, který je pořízen jako investice do nemovitostí. IAS 16 se vztahuje pouze na investice do nemovitostí, které nejsou dokončeny (jsou ve fázi pořizování. Dokončené investice do nemovitostí jsou upraveny v IAS 40 – Investice do nemovitostí, kde jsou definovány jako nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení. Tento standard výrazně preferuje ocenění do nemovitostí ve fair value,
 - pozemky, budovy a zařízení, které jsou běžně pořizovány a drženy za účelem prodeje, jsou součástí zásob a jsou upraveny standardem IAS 2 – Zásoby,
 - dlouhodobá aktiva, která již podnik nepoužívá a mají být vyřazena (prodejem, nebo jiným způsobem), jsou od roku 2004 v rámci IFRS 5 – Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Příčinou vyjmutí těchto aktiv z působnosti standardu je zejména potřeba jiného přístupu k ocenění vzhledem k očekávaným užitkům, které z aktiv v budoucnu budou plynout. Tato aktiva se neodepisují a jsou oceněna na bázi nižší ze dvou hodnot, a to z účetní hodnoty a fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. [2, s. 94]

3.3.1.2 Vykazování dlouhodobých hmotných aktiv k užívání

Podmínkou vykázání těchto aktiv (pozemků, budov a zařízení) je to, že musí být splněna dvě kritéria. Prvním z nich je pravděpodobnost, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku – což znamená, že na podnik musí být přenesena

všechna rizika i prospěch z těchto aktiv. Současně musí být také splněno kritérium, že pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě měřit (aktiva musí být spolehlivě ocenitelná). [4]

Účetní jednotka rozhoduje, které položky pozemků, budov a zařízení budou uznány samostatně s přihlédnutím k charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání jednotlivých aktiv, době použitelnosti jednotlivých položek, zásadě významnosti, apod. [2]

Položky stejného technicko-ekonomického určení, které jsou hodnotově samostatně nevýznamné, ale které podnik využívá v takovém objemu, že jejich hodnota jako celku je významná, lze **agregovat**. Takové položky účetní jednotka sleduje a odpisuje jako celek. Jednotlivé součásti jsou v případě likvidace, prodeje apod. oceněny průměrnou cenou. [2] [9]

Pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu životnosti, účetní jednotka musí tyto aktiva **desagregovat** na více součástí. Jde o tzv. komponentní přístup. Součásti s různou dobou životnosti se mají dle standardu posuzovat a odpisovat zvlášť. [2] [9]

U některých aktiv je nutno pravidelně provádět **významné kontroly** (generální opravy), které nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí. Náklady vynaložené na významné kontroly jsou klasifikovány jako samostatné aktivum (náklady příštích období) a odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly. Nejsou zde zahrnovány náklady na běžný servis. [2] [6] [9]

Náhradní díly jsou součástí budov, pozemků a zařízení (resp. vykazovaných dlouhodobých hmotných aktiv) jestliže podnik očekává, že je bude užívat (po té, co se stanou součástí užívaných dlouhodobých aktiv) po dobu delší než jeden rok. Tyto náhradní díly budou pravděpodobně představovat jednotlivé součásti (komponenty), na které byly jednotlivé funkční celky (např. stroje) dekomponovány. Vykázání významných náhradních dílů jako součástí dlouhodobého hmotného majetku je v souladu s principem odděleného vykazování aktiv dlouhodobých a krátkodobých, který požaduje IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Ostatní náhradní díly jsou uznávány obvykle jako zásoby a účtují se do nákladů v okamžiku spotřeby. [2] [9]

IAS 16 navrhuje možnou klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd podle společných vlastností:

- pozemky,
- budovy,

- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářské zařízení. [2, s. 97]

Při členění aktiv do jednotlivých tříd je třeba brát v úvahu významnost informací pro uživatele v souladu s požadavky IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a rovněž skutečnost, že zvolený oceňovací model (historické náklady či fair value) je třeba, v souladu s požadavky IAS 16, použít pro celou skupinu samostatně vykazovaných aktiv. [2] [3]

3.3.1.3 Oceňování v momentě pořízení

Oceňování pořizovací cenou

Splňují-li aktiva podmínky pro vykazání, oceňují se při prvotním pořízení na základě pořizovacích nákladů, tzv. **pořizovací cenou**. Následně si podnik vybere vhodný **oceňovací model** (model pořizovací ceny či model přecenění) pro jednotlivá aktiva a ten je třeba, v souladu s požadavky IAS 16, použít pro celou skupinu (třídu) samostatně vykazovaných aktiv. [9] [2]

Pořizovací cena zahrnuje:

- nákupní cenu aktiva (sníženou o slevy),
- clo,
- další náklady spojené s uvedením aktiva do stavu, ve kterém je způsobilé přinést užitek – např. náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům, náklady na montáž,
- výkony provedené ve vlastní režii lze aktivovat, jedině pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo vztaženy,
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvořena rezerva. [2, s. 98]

Standard rozlišuje technické zhodnocení od běžných oprav. IAS 16 určuje, že další náklady vynaložené na pozemky, budovy a zařízení se stanou součástí jejich ocenění pouze v případě, že se zvýší výkonnost těchto aktiv, tzn. že subjekt bude mít z těchto aktiv vyšší ekonomický přínos, a tím lze předpokládat, že se tyto náklady účetní jednotce vrátí.

Ocenění vyráběných aktiv

Aktiva, která podnik vytvoří vlastní činností, oceňuje na úrovni vlastních nákladů v souladu s IAS 2 – Zásoby.

Standard neumožňuje, aby pořizovací náklady zahrnovaly nerealizovaný (interní) zisk podniku a také je vyloučeno zahrnutí nadměrného množství odpadů a neúčelně vynaložené práce do těchto nákladů. [2]

Odložené platby

Je-li platba na pořízenou položku pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém období, potom musíme pořizovací cenu aktiva stanovit jako současnou hodnotu budoucí platby. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po celou dobu splatnosti závazku (složené úročení). Splňuje-li však tímto způsobem pořizované aktivum definici způsobilého aktiva⁴ v souladu s IAS 23 – Výpůjční náklady, musí být úrok aktivován podle tohoto standardu. [2] [9]

Dotace na pořízení aktiva

Účetní hodnota pozemků, budov a zařízení může být snížena prostřednictvím státní dotace v souladu se standardem IAS 20 – Státní dotace.

Při pořízení aktiva může podpořit účetní jednotku stát formou dotace. Stát může poskytnout peněžní dotaci na pořízení aktiva. Tuto dotaci lze zachytit jako snížení hodnoty pořizovaného aktiva nebo je možné zaúčtovat aktivum ve výši celkových pořizovacích nákladů a přijatou částku dotace zachytit jako výnos příštích období. Dotace může mít také podobu nepeněžního aktiva a aktivum i dotace se ocení ve výši fair value obdrženého aktiva, nebo je možné dotaci ocenit nominální hodnotou. [2] [9]

⁴ Způsobilým aktivem rozumíme nedokončené aktivum, které potřebuje značný časový okamžik na dokončení, aby se stalo způsobilým pro další použití nebo prodej.

Pořízení aktiva směnou

Položka pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za jinou položku pozemků, budov a zařízení. V tomto případě je získaná položka oceněna reálnou hodnotou při splnění následujících podmínek:

- transakce má komerční povahu,
- reálná hodnota převzatého nebo předaného aktiva je spolehlivě určitelná.

V případě, že jedna z podmínek není splněna je aktivum oceněno účetní hodnotou předaného aktiva a transakce neovlivní zisk nebo ztrátu podniku.

Transakce má komerční povahu v případě, kdy peněžní toky očekávané od získaného aktiva jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum. [9]

Aktiva najatá formou leasingu

Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení najatých formou finančního leasingu je stanovena v souladu se standardem IAS 17 – Leasingy. Tato aktiva se zobrazí v účetních závěrkách nájemců.

Pořizovací cena pozemků, budov a zařízení pronajatých formou operativního leasingu je stanovena v souladu s tímto standardem. [2] [9]

3.3.1.4 Ocenění v průběhu držení aktiva

Technické zhodnocení

Technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv představuje tzv. následné výdaje. Tyto výdaje jsou aktivovány, pokud zvýší užitečnost aktiva. To znamená, že například u stroje dojde technickým zhodnocením ke zvýšení kapacity výroby. Naproti tomu výdaje na opravy a pravidelnou údržbu, při kterých nedojde k technickému zhodnocení jsou vykázány jako náklad a zobrazeny ve výsledovce. [2] [6] [9]

Model historické ceny

V průběhu držení aktiva mohou být aktiva oceněna na základě modelu historické ceny. V tomto případě jsou aktiva oceněna historickou cenou (původní pořizovací cenou) sníženou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. [2] [6]

Model fair value

Druhý způsob ocenění aktiv v průběhu jejich držení představuje model fair value, na základě kterého účetní jednotka přeceňuje dlouhodobá hmotná aktiva k rozvahovému dni na fair value.

Fair value pozemků a budov je většinou určena na základě tržních cen zjištěných průzkumem trhu v dané oblasti a bývá také podložená znaleckým odhadem. Fair value strojů a zařízení je obvykle stanovena na základě odhadu jejich tržní hodnoty.

Pokud neznáme tržní cenu lze určit fair value na základě reprodukčních nákladů, snížených o adekvátní opotřebení. Po přecenění se odpisuje majetek z přeceněné hodnoty. Může dojít i ke snížení hodnoty, které musí být také zachyceno.

Při přeceňování aktiva může dojít jednak ke zvýšení hodnoty, ale také ke snížení hodnoty aktiva. V souvislosti s těmito výsledky z přecenění je nutné se vypořádat.

Zvýšení hodnoty neovlivní výsledek hospodaření, protože se k němu přistupuje rozvahově a je promítnuto do jiných částí vlastního kapitálu (například do zvláštního fondu zachycujícího oceňovací rozdíly z přecenění). Toto zvýšení se musí vést v účetnictví odděleně, pro případ, že by následně došlo ke snížení hodnoty. V takovém případě by nejprve došlo k rozpuštění původního přecenění a teprve následně ke snižování původní pořizovací ceny aktiva.

Snížení hodnoty aktiva je zachycováno jako náklad. [2] [6]

3.3.1.5 Odpisy

Odpisování aktiva je zahájeno v okamžiku, kdy je aktivum připraveno pro používání a je ukončeno v případě vyřazení nebo prodeje aktiva. Odpisování však není možno přerušit v době, kdy aktivum není dočasně používáno. Pokud ale podnik používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu, bude pro tato aktiva odpis rovný nule. [4] [10]

Standarty požadují **komponentní přístup k odpisování** (viz. následující příklad). Účetní jednotka odpisuje samostatně každou část položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně položky. Každou část položky pozemků, budov a zařízení, která má rozdílnou dobu použitelnosti je nutno odpisovat odděleně. Jednotlivě nevýznamné části mohou být seskupeny a odpisovány společně. [2] [6] [9]

Příklad:

Účetní jednotka si pořídila v lednu roku 2009 stroj za 900 000 Kč. Stroj se skládá ze 3 částí se stejnou cenou: 1. fixní část – účetní jednotka odhaduje, že tato část má životnost 20 let a zbytková hodnota při vyřazení bude nulová, 2. pohyblivá část – účetní jednotka odhaduje, že má životnost 5 let a zbytková hodnota při vyřazení bude nulová, 3. základy, kterými je upevněn k zemi – účetní jednotka odhaduje, že mají životnost 20 let a zbytková hodnota při vyřazení bude nulová. Způsob spotřebovávání ekonomických užitků získaných ze stroje bude dle účetní jednotky lineární.

Částka 900 000 Kč bude rozdělena na tři části. Fixní část a základy mohou být při výpočtu odpisů sloučeny z důvodu stejné životnosti a odpisují se lineárně. Třetina pořizovací ceny, tj. 300 000 Kč, bude přidělena pohyblivé části a dvě třetiny, tj. 600 000 Kč, budou přiděleny základům a fixní části.

Tabulka 3.1.: Výpočet odpisu za rok 2010

Část stroje	Výpočet	Odpis
Pohyblivá část	300 000 : 5	60 000
Fixní část a základy	600 000 : 20	30 000
Odpisy celkem	--	90 000

Zdroj: Vlastní

Odpis je zachycen jako náklad, pokud není zahrnut v účetní hodnotě jiného aktiva.

Odpisovatelná částka je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva a má být rozložena systematicky po dobu použitelnosti aktiva. Z toho vyplývá, že se aktiva odpisují do jejich **zbytkové hodnoty**. Zbytková hodnota je stanovena účetní jednotkou na základě rozumného odhadu.

Účetní jednotka musí o odpisech účtovat i u přeceněných aktiv, pokud jejich zbytková hodnota není vyšší než jejich účetní hodnota. V takovém případě je roční odpis roven nule až do okamžiku, kdy zbytková hodnota poklesne pod účetní hodnotu.

Při stanovení doby použitelnosti by měla účetní jednotka vzít v úvahu následující faktory:

- očekávané používání aktiva,
- očekávané fyzické opotřebení a zastarání,
- technickou nebo obchodní zastaralost,
- zákonná či obdobná omezení užívání aktiva.

Doba použitelnosti, která je stanovena účetní jednotkou, může být kratší nebo rovna době životnosti aktiva.

Standard jako metody odpisování uvádí metody **založené na čase** (metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu, metodu DDB, metodu SYD) a **metody založené na výkonu aktiva** (metodu výkonových odpisů). Zvolená metoda odpisování by měla odrážet způsob, jakým jsou ekonomické užitky aktiva účetní jednotkou využívány. Tato metoda by měla být pravidelně testována a pokud se její hodnota liší od předešlých odhadů, je rozdíl vykázán v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. [2] [4] [9] [8] [10]

Vybrané metody odpisování:

a) Metoda zmenšujícího se základu

Tato metoda je založena na výpočtu odpisu jako násobku konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny:

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}} \quad (3.1)$$

Kde: s = roční odpisová sazba,

ZbC = zbytková cena,

ZC = zůstatková cena.

$$\text{Roční odpis} = ZC \times s \quad (3.2)$$

Nevýhodu tohoto postupu představuje to, že zbytková cena aktiva musí být nenulová a deprese odpisů je příliš prudká. [2]

b) Metoda DDB (Double-Declining-Balance Method)

Při použití této metody je odpisové procento stanoveno jako násobek lineární sazby, nejčastěji se jedná o dvojnásobek lineární sazby. Tato metoda představuje zjednodušený postup předchozí uvedené metody.

Příklad:

Pořizovací náklady (PC) = 100, doba použitelnosti (n) = 10 let,

lineární odpisové procento = 10%,

odpisové procento pro DDB zvolíme jako dvojnásobek lineárního procenta = 20%.

Tabulka 3.2.: Řešení příkladu

Rok	Odpis	Zůstatková cena	Rok	Odpis	Zůstatková cena
1.	100*0,2 = 20,00	80,00	6.	6,55	26,22
2.	80*0,2 = 16,00	64,00	7.	5,24	20,98
3.	64*0,2 = 12,80	51,20	8.	4,19	16,78
4.	51,2*0,2 = 10,24	40,96	9.	3,36	13,42
5.8,19	32,77	10.	2,68	10,74

Zdroj: [2]

Výhodou tohoto postupu je jednoduchost a volitelná deprese odpisů. Nevýhodou je, že v posledním roce není možno odepsat úplně. Vždy zbyde nějaká neodepsaná část, která je pak odepsána současně s odpisem v posledním roce. [2]

c) Metoda sumace čísel (SYD – Sum-of-the-Years-Digits)

Tato metoda vychází ze stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu (vstupní ceny).

$$\text{Roční odpis v } i\text{-tém roce} = (PC - ZbC) \times \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}} \quad (3.3)$$

Kde: i = i -tý rok odpisování. [2]

d) Odpisy závislé na výkonu

Tato odpisová metoda je založena na výkonu nebo objemu produkce daného aktiva. Výkon aktiva za období je dělen celkovým očekávaným výkonem a násoben odpisovatelnou částkou. Tato metoda stanoví odpis na jednotku výkonu (kg, km atd.). Nezávisle proměnnou je zde předpokládaný celkový výkon zařízení, který představuje jeho použitelnost.

$$\text{Roční odpis} = (PC - ZbC) \times \frac{\text{Výkon v daném roce}}{\text{Celkový výkon}} \quad (3.4)$$

Zvolená metoda odpisování by měla odrážet způsob, jakým jsou ekonomické užitky aktiva účetní jednotkou využívány. Tato metoda by měla být pravidelně testována a pokud se její hodnota liší od předešlých odhadů, je rozdíl vykázan v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. [2]

3.3.1.6 Zveřejnění a odúčtování

Zveřejnění

Podle tohoto standardu (IAS 16) jsou účetní jednotky povinny ve své účetní závěre zveřejnit pro každou kategorii pozemků, budov a zařízení tyto informace:

- oceňovací báze použité k určení brutto hodnoty položek,
- použité metody odpisování,
- doby použitelnosti nebo odpisové sazby,
- určení brutto hodnoty a oprávky, a to k začátku i ke konci účetního období,
- vysvětlení rozdílů mezi účetní hodnotou položek na počátku a na konci období, aby bylo možno kvantifikovat:
 - pořízení položek v rámci podnikových kombinací,
 - přírůstky položek,
 - vyřazení položek,
 - přírůstky nebo úbytky položek, které vyplývají z přecenění a ze ztrát ze snížení hodnoty vykázaných či zrušených ve vlastním kapitálu,
 - ztráty ze snížení hodnoty vykázané výsledkově,
 - ztráty ze snížení hodnoty zrušené výsledkově,
 - odpisy,
 - jiné změny,
- existenci a částky omezení vlastnictví pozemků, budov a zařízení, které byly použity za účelem jistění závazků,
- částky smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení.[10]

Podle standardu IAS 8 musí účetní jednotky dále zveřejnit povahu a účinek změn účetních odhadů, který má vliv na běžné období, nebo se od něj očekává vliv v následujících obdobích. Týká se to především změn v těchto odhadech:

- zbytkové hodnoty,
- doby použitelnosti,
- změny metody odpisování. [10]

Účetní jednotky, které použijí model „přecenění“ musí také zveřejnit tyto informace:

- datum, ke kterému došlo k přecenění,
- zda bylo ocenění provedeno nezávislým znalcem,
- metoda a významné předpoklady použité při určování reálných hodnot položek,

- rozsah, ve kterém byly stanoveny reálné hodnoty odkazem na zjistitelné ceny na aktivním trhu nebo na základě nedávného uskutečnění transakcí mezi nezávislými stranami, či byly reálné hodnoty odhadnuty pomocí oceňovacích technik,
- za každou přeceňovanou kategorii účetní hodnotu, která by byla vykázána za předpokladu, že by účetní jednotka používala model „pořizovacích nákladů“,
- zůstatek fondu z přecenění, a to včetně změny za období, a dále jakákoli omezení výplaty zůstatku fondu akcionářům. [10]

Odúčtování

Případy, ve kterých můžeme položku pozemků, budov a zařízení odúčtovat:

- vyřazení (např. prodej, likvidace),
- pokud již není z použití či vyřazení položky očekáván žádný ekonomický užitek.

Zisky či ztráty, které vznikly z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení jsou vykázány výsledkově při samotném odúčtování položky. Avšak zisk vzniklý v souvislosti s touto situací není dle standardu IAS 18 považován za výnos. [2] [10]

3.3.2 IAS 17 – *Leasingy*

3.3.2.1 *Charakteristika*

Tento standard pojednává o leasingovém financování, zabývá se tedy vykazováním operativního i finančního leasingu z pohledu nájemce i pronajímatele. Tento standard se nevztahuje na leasingové smlouvy týkající se těžby nerostů, ropy, přírodního plynu, ocenění investic do nemovitostí, biologických aktiv a dále se nevztahuje na licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou např. hry, filmy. [2] [10]

Leasing je zde definován jako dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci aktivum po smluvenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. [2]

Důležité je správně rozlišit leasing finanční od operativního. Pro správné rozpoznání těchto dvou forem leasingu je rozhodující obsah smlouvy. [10]

K **finančnímu leasingu** dochází na základě smlouvy, která přenáší všechna rizika a užitky spojené s užíváním aktiva na nájemce. Tento standard stanovuje jasné podmínky pro klasifikaci smlouvy jako finančního leasingu. Těmito podmínkami rozumíme:

- leasing, kdy se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemního vztahu,
- nájemce má opci na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingového vztahu předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možné realizace opce, a v době vzniku leasingového vztahu je víceméně zřejmé, že tato opce bude využita,
- délka trvání leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, ačkoli vlastnictví aktiva není převedeno,
- na počátku leasingového vztahu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo je větší než reálná hodnota pronajímaného aktiva,
- pronajímaná aktiva jsou natolik zvláštní povahy, že je může bez větších úprav využít pouze tento konkrétní nájemce,
- situace, kdy v případě vypovězení leasingu nájemcem tento ponese pronajímatelovy ztráty, které vznikly v souvislosti s vypovězením leasingu,
- zisky či ztráty z pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty náleží nájemci,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingovém vztahu i v dalším období, a to za nájemné, které je výrazně nižší než tržní nájemné. [2] [10]

Operativní leasing narozdíl od finančního neumožňuje přenesení veškerých rizik a užitků, které souvisí s vlastnictvím aktiva. Jedná se tedy o poskytovanou službu. [2]

3.3.2.2 *Finanční leasing*

Účetní zachycení u nájemce

Od chvíle, kdy dojde ke sjednání leasingové smlouvy, vykazuje nájemce najatý majetek ve své rozvaze, a to v reálné hodnotě najatého majetku, případně (pokud je nižší) v současné hodnotě minimálních leasingových plateb.

Pro zjištění současné hodnoty minimálních leasingových plateb se používá implicitní leasingová úroková sazba nebo přírůstková výpujční úroková sazba. Platí, že minimální leasingové platby je nutné rozdělit na finanční náklady a snížení výše nesplaceného leasingového závazku, a to takovým způsobem, aby byla zajištěna konstantní úroková sazba u zůstatku leasingového závazku.

Nájemce najatý majetek odpisuje, a to v souladu se svými účetními pravidly pro odpisování obdobných aktiv. Jako dobu odpisování by si měl nájemce určit předpokládané užití najatého majetku. [10]

Zveřejnění informací - nájemce

Nájemce musí dle IAS 17 v rámci finančních leasingů zveřejnit:

- pro každou kategorii aktiv jejich netto účetní hodnotu k rozvahovému dni,
- vysvětlení rozdílu mezi k rozvahovému dni zjišťovaným souhrnem budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současnou hodnotou. Podnik musí zveřejnit úhrn budoucích minimálních leasingových plateb zjištěných k rozvahovému dni a jejich současných hodnot pro každé z následujících období:
 - do jednoho roku,
 - v rozmezí jednoho až pěti let,
 - nad pět let,
- podmíněné nájemné vykázané v nákladech běžného účetního období,
- souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, které budou obdrženy z nevypověditelného subleasingu k rozvahovému dni,
- obecný popis významných leasingových smluv zahrnujících minimálně tyto údaje:
 - na jakém základě se stanovuje placené podmíněné nájemné,
 - existence a podmínky možnosti prodloužení nebo kupní opce a eskalační doložky,
 - omezení stanovená leasingovými smlouvami. [10]

Účetní zachycení u pronajímatele

Pronajímatelé nevykazují předměty finančního leasingu v dlouhodobých aktivech (na rozdíl od nájemců). V rozvaze zachycují pouze pohledávky z finančního leasingu, v částce rovné čisté finanční investici do leasingu (tj. v částce pořízení předmětu pronájmu).

Výnosy z pronájmu účtují pronajímatelé na základě modelu konstatní periodické míry návratnosti čisté investice do finančního leasingu. Splátky jsou zachyceny oproti hrubé investici do leasingu jako snížení jistiny a dále nerealizovaného finančního výnosu z leasingu. [10]

Zveřejnění informací - pronajímatel

Pronajímatel musí v souladu s IAS 17 v rámci finančních leasingů zveřejnit:

- vysvětlení rozdílu mezi k rozvahovému dni zjištěným souhrnem hrubých investic do leasingu a současnou hodnotou pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni, přičemž je třeba rovněž zveřejnit souhrn hrubých investic

do leasingu a současnou hodnotu pohledávek z minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni za toto období:

- do jednoho roku,
- v rozpětí jednoho až pěti let,
- nad pět let,
- nerealizovaný finanční výnos,
- nezaručenou zbytkovou hodnotu, která pronajímateli náleží,
- kumulované opravné položky k nedobytným pohledávkám z titulu minimálních leasingových plateb,
- podmíněné nájemné, které se vykazuje jako výnos běžného období,
- obecný popis významných leasingových smluv pronajímatele,
- rozdíl mezi hrubou investicí a nerealizovaným finančním výnosem u nových obchodů uzavřených ve sledovaném účetním období, a to po odečtení příslušných částek z vypovězení leasingů. [10]

3.3.2.3 Operativní leasing

Operativní leasing u nájemce

Nájemce používá aktivum, ale nemá je však zahrnuto ve svých aktivech. V účetnictví dojde k zobrazení leasingových plateb v nákladech nájemce. Tyto platby nájemného jsou vedeny v nákladech po celou dobu trvání nájemního vztahu. Pokud pronajímatel poskytl nájemci v souvislosti s uzavřením nájemní smlouvy určité výhody, budou tyto výhody v účetnictví zachyceny tak, že dojde k jejich časovému rozlišení a budou rovnoměrně snižovat náklady na nájemné po celou dobu trvání nájmu. [2]

Zveřejnění informací o operativním leasingu u nájemce

V souladu se standardem musí dojít ke zveřejnění těchto informací:

- budoucí minimální platby z nevypověditelného operativního leasingu v následující struktuře:
 - budoucí platby splatné do jednoho roku,
 - budoucí platby splatné za období delší než jeden rok a kratší než pět let,
 - budoucí platby splatné za období delší než pět let,
- celkovou částku minimálních leasingových plateb z nevypověditelných sub-leasingů, kterou účetní jednotka obdrží v budoucnu z poskytnutých podnájmů,

- nájemné a podnájem zachycený v nákladech běžného období s odděleným vykázáním minimálních leasingových plateb, celkových nákladů z podmíněného nájemného a nákladů z pronájmu,
- obecný popis významných leasingových smluv, který zahrnuje zejména následující informace:
 - popis způsobu jakým je určována podmíněná výše nájemného,
 - termín, kdy je případně možné obnovení leasingu nebo odkup aktiva,
 - omezení, jež leasingová smlouva obsahuje. [2, s. 130]

Operativní leasing u pronajímatele

Pronajaté aktivum, které je předmětem leasingové smlouvy je nadále vykazováno v aktivech pronajímatele. Je nadále odpisováno. Výnos z pronajatého majetku je zachycován u pronajímatele pomocí časového rozlišení výnosů rovnoměrně po dobu trvání nájmu.

Náklady pronajímatele v souvislosti s pronajatým aktivem můžeme charakterizovat v rámci těchto skupin:

- výchozí přímé náklady vynakládané na počátku pronájmu,
- náklady vynakládané v souvislosti s poskytováním služeb či úlev pro nájemce,
- náklady běžné, opakovaně vynakládané na pronajaté aktivum v průběhu nájmu. [2, s. 129]

Zveřejnění informací o operativním leasingu u pronajímatele

Pronajímatel by měl zveřejnit:

- budoucí minimální platby z nevypověditelného operativního leasingu v následující struktuře:
 - budoucí příjmy splatné do jednoho roku,
 - budoucí příjmy splatné za období delší než jeden rok a kratší než pět let,
 - budoucí příjmy splatné za období delší než pět let,
- celkový výnos z podmíněného nájemného,
- obecný popis nájemních smluv. [2, s. 130]

3.3.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

Tento standard se zabývá klasifikací, oceňováním a vykazováním dlouhodobých aktiv držených k prodeji a dále klasifikací a zveřejňováním ukončovaných činností.

3.3.3.1 Charakteristika

Tento standard stanovuje nutnost vykazování dlouhodobých aktiv držených k prodeji a dopady z ukončovaných činností v účetních výkazech samostatně. Toto samostatné vykazování informací umožňuje posoudit budoucí hospodářskou situaci podniku. [6]

Aktiva držaná k prodeji

Dlouhodobá aktiva, která jsou držena k prodeji, musí být v rozvaze vykázána samostatně.

Pro klasifikaci dlouhodobých aktiv jako držených k prodeji, musí být splněny tyto kritéria:

- užitek, který účetní jednotka očekává z aktiva bude dosažen prodejem a nikoliv dalším používáním,
- aktiva musí být připravena k okamžitému prodeji,
- prodej musí být vysoce pravděpodobný,
- vedení společnosti musí provádět kroky směřující k prodeji aktiva (aktivně hledá zájemce, stanovuje prodejní ceny atd.),
- prodej by měl být ukončen do jednoho roku.

Aktiva, která nejsou užívána, nemohou být klasifikována jako držena k prodeji.

Pokud klasifikujeme aktiva jako držené k prodeji, nemohou být dále odpisována. [2] [6]
[9]

Ukončované činnosti

Ukončované činnosti musí být vykazovány samostatně ve výkazu zisku a ztráty a ve výkazu o peněžních tocích.

Ukončovanou činností chápeme část podniku, která již byla vyřazena nebo je zařazena jako držena k prodeji. [6]

3.3.3.2 Oceňování

Tato aktiva jsou oceněna v nižší z těchto hodnot:

- reálná hodnota aktiva snižená o náklady na jeho prodej,
- účetní hodnota aktiva. [6]

Pokud dojde na základě rozhodnutí účetní jednotky k přeražení vyřazeného aktiva ze skupiny aktiv držených k prodeji do užívání, je toto aktivum oceněno nižší z následujících hodnot:

- původní účetní hodnota, ve které bylo aktivum evidováno před vyřazením z používání, se zohledněním odpisů a amortizace, ke které by došlo, kdyby nebylo aktivum vyřazeno,
- zpětně získatelná částka k datu přeražení aktiva mezi aktiva k používání. [2]

3.3.3.3 Vykázání a zveřejnění

Povinnost účetní jednotky zveřejňovat informace týkajících se ukončovaných činností a vyřazení dlouhodobých aktiv je podstatná pro posouzení jejich dopadů na budoucí výkonnost a finanční stabilitu.

Vykázání a zveřejnění ukončovaných činností

Účetní jednotka musí zveřejňovat informace o ukončovaných činnostech odděleně. Informace, které je nutno zveřejnit, a to buď ve výsledovce nebo v komentáři k účetním výkazům, jsou následující:

- výnosy a náklady z ukončovaných činností, vzniklý hospodářský výsledek a vyčíslení souvisejících daňových dopadů,
- ztrátu ze snížení hodnoty na fair value sniženou o náklady prodeje nebo zisk ze zpětného zvýšení fair value, před zdaněním včetně částky související daně. [2]

Vykázání a zveřejnění dlouhodobých aktiv držených k prodeji

Dlouhodobá aktiva, která jsou držena za účelem prodeje, a závazky jsou vykazovány v samostatných položkách, odděleně od ostatních aktiv a pasiv v rozvaze. Jejich kompenzace není možná. Účetní jednotka je povinna zveřejnit:

- popis takto vyřazeného dlouhodobého aktiva,
- popis okolností uskutečněného prodeje či vyřazení z používání,

- zisk či ztrátu vzniklou z přecenění jednotlivého aktiva nebo skupiny aktiv a závazků,
- je-li to možné tak i segment do něhož vykazované aktivum patří. [2]

3.4 Dlouhodobý nehmotný majetek

Tuto skupinu aktiv, jejich identifikaci, oceňování a vykazování upravuje standard:

- IAS 38 – Nehmotná aktiva

3.4.1 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotným aktivem je podle tohoto standardu identifikovatelné, kontrolovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty, přinášející ekonomické užitky.

Do nehmotných aktiv lze zařadit vedle patentů, autorských práv, obchodních značek a softwaru také seznamy zákazníků, dovozní kvóty, rybářské licence, franšízy, podíly na trhu či marketingová práva. Pokud však položka podobného charakteru nesplní všechna kritéria zadaná definicí, není možné ji aktivovat, tzn. že výdaje vynaložené na tuto položku jsou nákladem běžného období, který ovlivní výsledek hospodaření v okamžiku vynaložení. [6] [9] [10]

IAS 38 povoluje účetním jednotkám vykazovat nehmotná aktiva tehdy:

- je-li pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, jež jsou aktivu přiřitatelné, poplynou účetní jednotce,
- je-li možné spolehlivě vyjádřit náklady, které jsou s pořízením nehmotného aktiva spojeny.

Platí přitom, že při prvotním zachycení je oceňujeme na úrovni **pořizovacích nákladů**, jimiž rozumíme:

- nákupní cenu aktiva, a to včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odpočtu obchodních slev a rabatů,
- náklady na zaměstnanecké požitky vznikající přímo s uvedením aktiva do provozuschopného stavu,
- honorář pro odborníky uvádějící aktivum do provozuschopného stavu,
- náklady na odzkoušení správné funkce aktiva. [10]

3.4.1.1 *Oceňování k rozvahovému dni*

Účetní jednotky si pro vykazování nehmotných aktiv mohou vybrat jeden z těchto modelů:

- model pořizovacích nákladů,
- model přecenění.

Pokud se účetní jednotka rozhodne používat model pořizovacích nákladů, ocení nehmotné aktivum v **pořizovacích nákladech**. Tyto pořizovací náklady pak postupně snižuje o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty nehmotného aktiva.

Při užívání modelu přecenění vykáže účetní jednotka nehmotné aktivum v **hodnotě**, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o oprávky a veškeré následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Oprávky jsou k datu přecenění přepočteny úměrně změně brutto účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce, nebo eliminovány proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Pokud účetní jednotka přeceňuje nehmotné aktivum **směrem nahoru**, potom je toto přecenění vykázáno proti fondu z přecenění. Došlo-li by ke zvratu původně snížené hodnoty daného nehmotného aktiva v minulosti, bylo by o tomto přecenění účtováno výsledkově. Přeceňuje-li však účetní jednotka nehmotné aktivum **směrem dolů**, vykazuje toto přecenění výsledkově. Mohla by také nastat výjimka, kdy by toto snížení účetní jednotka eliminovala oproti původnímu přírůstku z přecenění vykazovaného ve fondu z přecenění. Při vyřazení nehmotného aktiva by byla částka zachycená ve fondu z přecenění přesunuta do nerozděleného zisku. [9] [10]

3.4.1.2 *Odpisování*

K odpisování nehmotných aktiv dochází po celou dobu jejich ekonomického využívání. Použitá metoda odpisování by měla co nejvěrněji zobrazovat tok budoucích ekonomických užitků z nehmotného aktiva. [10]

3.4.1.3 *Odúčtování*

Dojde-li k vyřazení nehmotného aktiva, ať už z důvodu prodeje, darování atd., nastává okamžik odúčtování nehmotného aktiva. K odúčtování tohoto aktiva dochází také v případě,

že se z jeho dalšího využívání či vyřazování neočekávají další budoucí ekonomické užitky.
[10]

3.4.1.4 Zveřejnění

V případě nehmotných aktiv musí účetní jednotky v souladu s IAS 38 zveřejňovat:

- jedná-li se o aktivum s konečnou či neurčitou dobou použitelnosti a v případě konečné doby délka této doby a použitá odpisová sazba,
- odpisové metody používané pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti,
- brutto účetní hodnota a oprávky na počátku a konci období,
- řádky výsledovky, v nichž jsou uvedeny odpisy nehmotných aktiv,
- přehled účetní hodnoty na počátku a konci období umožňující kvantifikovat:
 - přírůstky, z toho zvlášť z vlastní činnosti, nakoupených samostatně a prostřednictvím podnikových kombinací,
 - aktiva klasifikovaná jako držená za účelem prodeje v souladu s IFRS 5,
 - přírůstky a úbytky v průběhu období, které jsou výsledkem přecenění, a dále ze ztrát ze snížení hodnoty,
 - ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve sledovaném období ve výsledovce v souladu s IAS 36,
 - ztráty ze snížení hodnoty rozpuštěné ve sledovaném období ve výsledovce v souladu s IAS 36,
 - odpisy vykázané během účetního období,
 - čisté kurzové rozdíly vzniklé z přepočtu účetních výkazů na měnu zveřejňování a z přepočtu zahraničních činností na měnu, v níž jsou předkládány účetní výkazy,
 - ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období,
- účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použití a důvody nemožnosti určení doby použitelnosti,
- popis, účetní hodnota a zbývající doba odpisu jednotlivých nehmotných aktiv významných pro účetní výkazy daného podniku,
- existence a účetní hodnota nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena a účetní hodnota nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků,
- výše smluvních závazků vyplývajících z pořízení nehmotných aktiv.

Pokud účetní jednotka používá model přecenění, musí v souvislosti s touto skutečností zveřejňovat tyto informace o nehmotných aktivech:

- u skupiny nehmotných aktiv:
 - datum účinnosti přecenění,
 - účetní hodnotu přeceněných aktiv,
 - účetní hodnotu, která by byla zaúčtována, pakliže by přeceněná skupina nehmotných aktiv byla oceněna modelem pořizovacích nákladů,
- výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv na počátku a konci období, která vypovídá o změnách v průběhu období a jakákoliv omezení bránící v rozdělení tohoto zůstatku akcionářům,
- metody a významné předpoklady použité pro určení reálné hodnoty nehmotných aktiv. [10]

3.4.1.5 Výzkum a vývoj

Podle IAS 38 důsledně rozlišujeme a zacházíme rozdílně s výsledky, které přináší výzkum a vývoj. V souladu s tímto standardem (IAS 38) nejsou výsledky **výzkumu** považovány za nehmotná aktiva, a jsou tedy zahrnovány přímo do nákladů v okamžiku, ve kterém výdaje na výzkum vzniknou. Oproti tomu lze výsledky **vývoje** uznat do aktiv, pokud splní následující podmínky:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že jej bude možné využívat či prodat,
- existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat či prodat jej,
- účetní jednotka je schopna nehmotné aktivum využít či prodat,
- lze prokázat, jak bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky, jakož i to, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva či pro nehmotné aktivum samotné, nebo toto nehmotné aktivum bude používáno interně,
- jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití či prodej nehmotného aktiva,
- účetní jednotka je schopna spolehlivě ocenit výdaje spojené s nehmotným aktivem v období jeho vývoje. [10]

4 Porovnání vymezení dlouhodobého hmotného majetku v českém a mezinárodním pojetí

4.1 IAS 16

V kategorii dlouhodobého hmotného majetku spatřujeme řadu významných rozdílů v úpravě podle českých předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tyto rozdíly jsou následně zpracovány.

4.1.1 Náhradní díly

Úprava podle IFRS pohlíží na hlavní náhradní díly jako na součást kategorie pozemky budovy a zařízení. Z tohoto důvodu se také odepisují. Náhradní díly v českém pojetí jsou zahrnovány do zásob. Neodepisují se tedy, ale je o nich účtováno v nákladech v okamžiku spotřeby. [6] [16]

4.1.2 Komponentní odpisování

Dle mezinárodních účetních standardů má být každá část dlouhodobého hmotného majetku klasifikovaného dle standardu IAS 16, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě majetku, odpisována samostatně. V českých předpisech toto nebylo povoleno, avšak od 1.1.2010 zde již je umožněno odpisování dlouhodobého majetku podle jeho komponent. [6] [10] [17]

4.1.3 Náklady spojené s odstraněním aktiva a s uvedením místa do původního stavu

Tyto náklady jsou z pohledu IFRS součástí přizovací ceny aktiva a odpisují se. Dle českých předpisů se na tyto náklady většinou tvoří rezerva.[6]

4.1.4 Generální prohlídka

Úprava IFRS na tuto položku pohlíží jako na samostatné aktivum, které je odpisováno po dobu než nastane další generální prohlídka. V české úpravě dochází pro tyto náklady k tvorbě rezerv. [2] [6] [10]

4.1.5 Přecenění na reálnou hodnotu

Úprava IFRS stanovuje možnost vedení pozemků budov a zařízení v reálné hodnotě snížené o oprávky a kumulativní ztráty ze snížení hodnoty. V českých předpisech toto není povoleno. [6]

4.1.6 Zbytková hodnota

Mezinárodní účetní standardy stanovují odpisování aktiv do jejich zbytkové hodnoty. Tuto zbytkovou hodnotu stanovuje sama účetní jednotka na základě svého odhadu, jak již bylo dříve zmíněno. Částku, kterou lze tedy odpisovat je snížena o tuto zbytkovou hodnotu aktiva. Dříve toto nebylo v ČR umožněno. Od 1.1.2009 však došlo k zavedení tohoto principu tzv. zbytkové hodnoty i do českých účetních předpisů. Je tímto tedy právně umožněno využívat tohoto způsobu odpisování. [6] [17]

4.1.7 Snížení hodnoty

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS rozlišují mezi trvalým a přechodným snížením. Na tuto oblast se aplikuje standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Tato problematika není v českých předpisech nijak detailně zpracována. Česká právní úprava pouze stanovuje, jakým způsobem účtovat přechodné a trvalé snížení hodnoty majetku. Přechodné snížení hodnoty majetku vyjadřujeme pomocí tvorby opravných položek a trvalé snížení hodnoty majetku zachycujeme pomocí účtu oprávek. [2] [6] [16]

4.2 IAS 17

Pojetí operativního leasingu dle českých účetních předpisů je srovnatelné s přístupem IFRS. Rozdílnost spatřujeme v případě finančního leasingu, kdy je pohled na tuto problematiku se strany českého účetního předpisů významně odlišný od jejich pojetí mezinárodním standardem IAS 17. Srovnání je provedeno dle následujících oblastí.

4.2.1 Klasifikace leasingových smluv

Narozdíl od českých předpisů aplikují IFRS zásadu přednosti obsahu před formou, tzn. že je smlouva klasifikována dle ekonomické podstaty operace. V českých podmínkách závisí klasifikace leasingu na právní formě uzavřené smlouvy. Může tedy dojít k situaci, kdy je na leasing klasifikovaný jako finanční podle IFRS pohlíženo jako na operativní podle českých účetních předpisů a naopak. [2] [6]

4.2.2 Pojetí finančního leasingu

Finanční leasing je chápán dle IFRS jako koupě majetku (aktiva) na úvěr poskytnutý pronajímatelem. Dle českých předpisů o něm hovoříme jako o dlouhodobém operativním pronájmu. [6]

4.2.3 Finanční leasing z pohledu pronajímatele

Pronajímatel podle IFRS nemá zahrnut pronajatý majetek ve svých dlouhodobých aktivech, protože současně s poskytnutím majetku nájemci převedl všechna rizika a odměny spojená s vlastnictvím aktiv. V rozvaze vykazuje pouze pohledávky z finančního leasingu, a to v částce rovné čisté finanční investici do leasingu. Dle českých předpisů spatřujeme rozdíl v tom, že pronajímatel má stále zachycen pronajatý majetek ve svých aktivech, protože je z právního pohledu stále vlastníkem tohoto majetku. Všechny odměny a rizika plynoucí z tohoto majetku však pronajímateli nepatří. Pronajímatel účtuje o časovém rozlišení leasingových splátek narozdíl od IFRS.

Co se týče odpisů majetku je logické, že dle pohledu IFRS odpisuje najatý majetek nájemce na základě svých účetních pravidel pro odpisování dlouhodobých aktiv. Zatímco české předpisy hovoří o tom, že majetek, který je předmětem finančního leasingu odpisuje pronajímatel.

Ve výkazu zisku a ztráty v pojetí IFRS jsou zachyceny finanční výnosy ve formě úroku, který mu je placen za poskytnuté prostředky. Náklady zde zachycené představují náklady s uzavřením smlouvy. Pokud by jsme hovořili o výkazu zisku a ztráty zpracovném dle českých předpisů skládal by se výnos z běžných příjmů z leasingových splátek a časově rozlišené první zvýšené splátky. Nákladem leasingu pronajímatele by pak byly odpisy z pronajatého aktiva, či další náklady s leasingem spojené. [2] [6] [16]

4.2.4 Finanční leasing z pohledu nájemce

Podle IFRS byly nájemci převedeny v souvislosti s finančním leasingem všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Nájemce tento pronajatý majetek zahrne do svých dlouhodobých aktiv a odpisuje jej, jak již je zmíněno výše. Dle českých předpisů nájemce o majetku neúčtuje, protože není právním vlastníkem pronajatého majetku.

Nájemce účtuje o závazku z leasingu v pojetí IFRS. Tento závazek odpovídá reálné hodnotě pronajatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových splátek, je-li nižší. Tento závazek je postupně snižován o splátku jistiny, která je zahrnuta v zaplacení leasingových splátek. V českém pojetí nájemce účtuje o časovém rozlišení leasingových splátek.

Náklady zachycené ve výkazu zisku a ztráty dle IFRS představují odpisy z pronajatého aktiva, finanční náklady spojené s leasingem, či další náklady na uzavření leasingové smlouvy. Dle českých předpisů pak mezi tyto náklady řadíme nájemné a také další náklady na uzavření leasingové smlouvy. [2] [6] [16]

4.3 IFRS 5

Podle úpravy IFRS musí být jak aktiva držená k prodeji, tak k ukončované činnosti samostatně vykázána a prezentována. Oblast dlouhodobých aktiv držených k prodeji není v českých účetních předpisech upravena. V ČR nejsou nepoužívaná dlouhodobá aktiva, která jsou určena k prodeji vyčleněna z ostatních používaných aktiv. Tyto aktiva jsou také dále odpisována. Snížení hodnoty v případě, že je jejich účetní hodnota vyšší než tržní ocenění je vyjádřeno pomocí opravné položky (v případě dočasného snížení hodnoty), nebo formou mimořádného odpisu či přímého snížení hodnoty u neodpisovaných aktiv. [2] [6]

5 Závěr

Proces harmonizace české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS byl v minulosti zahájen prostřednictvím několika novelizací, jednak zákona o účetnictví ČR a dále s ním souvisejících právních předpisů: Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a Českých účetních standardů. Z provedeného porovnání obou účetních systémů však vyplývá, že započatý harmonizační proces ještě není zdaleka dokončen a mezi oběma účetními systémy existují základní koncepční odlišnosti.

Z tendencí tvůrců právních norem České republiky a dále snah Rady IASB je však pravděpodobné, že tento proces bude pokračovat i nadále, a to nejen v rámci přibližování českých účetních předpisů k IAS/IFRS, ale také v rozšiřování povinnosti vykazovat dle IAS/IFRS nejen v případě velkých společností kótujících své cenné papíry na veřejných trzích, ale rozšíření tohoto výkaznictví i na malé a střední podniky. Je možné také předpokládat tlak na všeobecný přechod k IAS/IFRS ze strany Evropské unie.

Všechny tyto harmonizační směry by tak mohly vést až k úplné integraci IAS/IFRS do českých účetních předpisů pro široké použití různých podnikatelských forem bez ohledu na velikost těchto subjektů. Je zřejmé, že celosvětová harmonizace spěje k neustálému růstu vlivu IAS/IFRS, a to jednak v rámci národních úprav a jednak v rámci kapitálových trhů.

Vývoj účetnictví je však nikdy nekončícím procesem, neboť právě účetnictví musí vždy pružně reagovat na měnící se ekonomické prostředí jednotlivých států a zároveň umožňovat vzájemnou porovnatelnost vykazovaných dat.

Ve své práci jsem se zabývala vymezením a analýzou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z pohledu českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Následně jsem provedla srovnání obou účetních systémů se zaměřením na oblast dlouhodobého hmotného majetku. Zjistila jsem a popsala jisté odlišnosti v těchto dvou účetních pojetích, avšak také spatřila snahu o přiblížení se českých účetních předpisů mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

Tato snaha přinesla dvě významné novinky v oblasti způsobu stanovení účetních odpisů. Jde o možnost odpisování majetku s předpokládanou zbytkovou hodnotou (od 1. 1. 2009) a dále o možnost uplatnění metody komponentního odpisování (od 1. 1. 2010).

Také v oblasti daňových odpisů byly v souvislosti se zmírněním dopadů finanční krize do českých předpisů zavedeny mimořádné odpisy se snahou podpořit investice do dlouhodobého hmotného majetku. Toto opatření je však pouze dočasné (vztahuje se na majetek pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010), je tedy omezená využitelnost této metody odpisování.

Nové metody odpisování majetku s předpokládanou zbytkovou hodnotou a komponentního odpisování nemusí účetní jednotky narozdíl od mezinárodních standardů účetního výkaznictví využívat povinně. Je jen na jejich zvážení a rozhodnutí, zda je nějaká z těchto nových metod pro ně vhodná. Vzhledem k povinnosti vykazovat věrný a poctivý obraz v účetnictví bych doporučila tyto metody využívat.

Seznam použité literatury

Knihy:

- [1] BARTKOVÁ, H.; PASEKOVÁ, H. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 339 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [4] HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 176 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
- [5] LANDA, M. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2006. 496 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [6] LOJA, R.; VOJÁČKOVÁ H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1.vyd. Praha: BILANCE, 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.
- [7] MÜLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H.; DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele. Komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-363-8.
- [8] NERUDOVÁ, D.; BOHUŠOVÁ, H.; SVOBODA, P.; ŠÍROKÝ, J. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [9] SLÁDKOVÁ, E.; MRKVIKA, J.; ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009, 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5
- [10] STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009. Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2009. 659 s. ISBN 978-80-251-2425-3.
- [11] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

Právní předpisy:

- [12] *České účetní standardy pro podnikatele.*
- [13] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.*
- [14] *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*
- [15] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.*

Ostatní zdroje:

- [16] Halouzková, L. *Přednášky z předmětu Mezinárodní účetní standardy.* Ostrava: Ekonomická fakulta, VŠB-TU Ostrava, 2009.
- [17] PROCHÁZKOVÁ, D.; VLACH, P. *Vzorový účtový rozvrh 2010. Rozvaha a výsledovka 2010.* Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s, 2010. 48 s. ISBN 978-80-7208-784-6

Seznam zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
ES	Evropské společenství
ha	hektar
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	Mezinárodní účetní standardy
Kč	Koruna česká
kg	kilogram
km	kilometr
např.	například
resp.	respektive
Sb.	Sbírka
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvané
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní principy
USA	Spojené státy americké
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. července 2010

.....
Bc. Lenka Štefelová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Družstevní 2
747 71 Brumovice

Přílohy

Příloha č. 1: Standardy upravující jednotlivé oblasti účetního zachycení dlouhodobých aktiv určených k používání

Příloha č. 1: Standardy upravující jednotlivé oblasti účetního zachycení dlouhodobých aktiv určených k používání

Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání	
Pravidla pro klasifikaci dlouhodobých aktiv k používání	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Oceňování při pořízení	
Koncepce oceňování při pořízení aktiv nákupem a vlastní výrobou	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Ocenění vyráběných dlouhodobých aktiv	IAS 2 – Zásoby (v oblasti zjištění vlastních nákladů výroby)
<i>Specifické problémy oceňování upravené v dalších standardech:</i> <ul style="list-style-type: none"> • přístupy k ocenění dlouhodobých aktiv, na které byly poskytnuty dotace • výdaje spojené s budoucí likvidací pořizovaných aktiv • zahrnutí úroků do pořizovacích nákladů (pořizovací ceny) aktiva 	IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory IAS 37 – Rezervy, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení IAS 23 – Výpůjční náklady
Oceňování v průběhu držení aktiva	
Zásady pro stanovení výše odpisů	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Technické zhodnocení	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Snížení hodnoty aktiv a jeho účetní zachycení	IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
Zveřejnění	
Požadavky na zveřejnění informací o dlouhodobých aktivech k užívání	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Leasingy	
Dlouhodobá aktiva pořizovaná formou leasingu	IAS 17 - Leasingy
Standardy platné pro specifické oblasti dlouhodobých aktiv	
Dlouhodobá biologická aktiva (zvířata a rostliny) užívané v zemědělské výrobě	IAS 41 – Zemědělství
Nerostné zdroje	IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů